

*Trabajo de Investigación Monográfico
Obtención del Título de Contador Público Plan 1990*

TITULO

Establecimiento Permanente, análisis conceptual dentro de la Ley 18.083

Cátedra: Técnica y Legislación Tributaria
Mayo 2009

Tutor: Cr. Alvaro Romano
Coordinadora: Cra. Laura Silva
Integrantes: Rodrigo Méndez

Índice Temático

0. Abstract.....	1
1. Alcance del trabajo.....	2
2. Nuevo Sistema Tributario en Uruguay/2007.....	3
2.1. Objetivos.....	3
2.2. Alcance.....	5
2.3. Marco conceptual.....	6
2.4. La reforma dentro del ámbito internacional.....	7
2.5. Estructura tributaria en el Uruguay.....	8
2.6. Imposición a los no residentes.....	9
2.7. El Establecimiento Permanente en este escenario.....	10
3. Derecho Tributario internacional.....	13
3.1. Imposición a la renta.....	13
3.2. La doble imposición internacional.....	13
3.3. Criterios de atribución de la potestad tributaria.....	16
3.3.1. Criterio de la Nacionalidad.....	17
3.3.2. Criterio de la Residencia.....	17
3.3.3. Criterio de la Fuente.....	18
3.3.4. Criterio del establecimiento permanente.....	20

3.3.4.1. Definición internacional del criterio.....	21
3.3.4.2. Visión comparada del problema en los modelos OCDE y ONU.....	34
3.3.4.3. Determinación de la Potestad Tributaria en los Modelos tratados.....	37
3.3.5. Legislación comparada.....	39
3.3.6. Síntesis y opinión.....	53
3.3.7 Cómo determinar los beneficios y los gastos que se cargan al Establecimiento Permanente.....	56
3.3.8 Mecanismos para evitar la múltiple tributación internacional, especialmente los tratados suscritos entre los Estados; criterio basados en la exención y en el crédito.....	58
4. Análisis conceptual del Instituto Establecimiento Permanente en el Uruguay...	62
4.1. Imposición a los no residentes, conceptos previos:	
4.1.1.1. Concepto de residencia.....	63
4.1.1.2. Rentas empresariales y asimiladas.....	65
4.1.1.3. IRAE o IRNR.....	68
4.1.1.4. Legislación interna e internacional.....	70
4.2. Establecimiento Permanente.....	74
4.2.1. Concepto.....	77
4.2.2. Tipos.....	95
4.2.2.1.1. Físico.....	96
4.2.2.1.2. Construcción.....	96

4.2.2.1.3. Agencia.....	98
4.2.4. Atribución de rentas al Establecimiento Permanente.....	100
5. Análisis de la estructura tributaria de los no residentes antes y después de la reforma.....	102
5.1.1. IRIC e IRA y su relación con los no Residentes.....	102
5.1.1.1. Diferencias con la nueva normativa en relación con los No Residentes..	108
6. Síntesis del trabajo y opinión final.....	111

0. Abstract.

Con la realización del Trabajo de Investigación Monográfica propongo que tendría que tratar el concepto Establecimiento Permanente desde lo general a lo particular, partiendo por los objetivos que trata de perseguir el Nuevo Sistema Tributario a implementar y como éste, toma dicho concepto y otros de derecho tributario internacional, los adapta a nuestra realidad, y esto determina el relacionamiento de la Administración con otras, con los que clasifica no residentes, y como estos últimos estructuran su esquema tributario, necesario para tomar la decisión a la hora de intervenir en el Uruguay.

Luego de que entendemos el marco en el cual se aplica, veo necesario analizar el instituto en sí, su alcance y fundamento; comparándolo con los modelos internacionales de la OCDE y ONU y la legislación de otros países, tanto aquellos que tienen la misma realidad como en los que se encuentran en la opuesta, siendo interesante el caso chileno, mexicano, español y alemán. Para esto contamos con Modelos de doble tributación, legislación comparada, estudios y presentaciones en el ámbito internacional en los cuales participa Uruguay, donde en varios de ellos, los expositores han sido profesionales reconocidos de nuestro país.

Sumado a esto, tenemos los Tratados Internacionales firmados con Alemania y Hungría donde ya se manejaba este criterio.

El análisis se complementa con la comparación del antiguo Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC), y la nueva estructura de la tributación a los no residentes, observando sus puntos de contacto, las nuevas actividades que se gravan, las que no

están alcanzadas, terminando con la postura que toma la Administración para atribuir rentas y la extensión de su soberanía tributaria.

Con este marco comenzaría el trabajo, siendo esto el principio ya que a la hora de la profundización y el estudio seguramente se me presentarán circunstancias que previamente no he tenido en consideración, como nueva bibliografía o material. Todo esto debido a que este concepto de reciente incorporación hará que se creen consultas ante la Administración, como la opinión de expertos u otros estudios sobre este tema que irán surgiendo hasta la presentación definitiva.

Con todos estos elementos estaré en condiciones de crear un cuerpo de conocimiento suficiente para exponer cómo se aplica el instituto Establecimiento Permanente, sus consecuencias a la hora de aplicarlo, el alcance que le puede dar la Administración, cómo se estructura la relación tributaria y el lugar que ocupa la tributación de los no residentes en el Uruguay.

1. Alcance del trabajo.

Lo que me propongo en la tarea de confeccionar este trabajo de investigación monográfica, es el armado de un cuerpo de conocimiento que permita no solamente la comprensión del instituto Establecimiento Permanente en sí mismo, analizando sus puntos relevantes, sino la de considerar que función cumple a nivel del Derecho Tributario Internacional y en la legislación interna de diferentes Estados que lo utilizan.

Esto me permitirá introducirme en la nueva normativa, a través de la Ley 18.083 y sus normas complementarias y analizar qué papel juega este concepto nuevo para los profesionales uruguayos sobre el cual no existe a nivel práctico experiencia ni es manejado habitualmente en la vida laboral diaria; no así a nivel académico, en donde ante organismos internacionales tributarios, contables e institucionales Uruguay ha intervenido y aportado su punto de vista.

Es así que al finalizar esta tarea, me encontraré satisfecho, si logro reunir los suficientes elementos para que aquel que acceda a este trabajo pueda formarse una opinión acerca de lo que representa a nivel internacional este concepto, qué persigue el Estado uruguayo al incluirlo en el esquema tributario nacional y cómo afecta el relacionamiento con otros Estados y agentes privados que tengan posibilidades de invertir en nuestro país.

Por último, y a nivel académico, tratar de cerrar un ciclo de aprendizaje y desarrollo que ha llevado años de sacrificios y esfuerzo no solo de parte de esta persona sino de todos aquellos que nos rodean y acompañan; para comenzar otro como profesional con la tarea de honrar la actividad y a quienes la llevan a cabo.

2. Nuevo Sistema Tributario en Uruguay/2007.

2.1. Objetivos.

En diversos ámbitos y medios, las diferentes autoridades y técnicos que han proyectado y llevado a la práctica el nuevo esquema tributario, en que se encuentra enmarcado este trabajo, han manejado objetivos generales a ser alcanzados.

Para organizar la presentación partimos del concepto que se maneja de tributación, como aquella contribución que las personas, empresas y organizaciones deben pagar al Estado por distintos motivos. Estos pagos constituyen una gran fuente de ingresos aplicado por el Estado, en inversión social y de infraestructura, educación, salud y sus propios gastos administrativos, entre otros. Por este motivo los diferentes Estados determinan su estructura impositiva estableciendo quiénes deben o no pagar impuestos, así como el motivo de ello y la cantidad con la que deben contribuir.

Esto lleva a que, dependiendo de las políticas impulsadas por los distintos Estados y del desempeño de la economía en donde nos encontremos, la estructura impositiva debe constituirse de diferente forma, para dar cumplimiento a los fines perseguidos.

Con los cambios realizados al sistema uruguayo se pretende en primer lugar una distribución más equitativa de la carga tributaria, dándole mayor participación a los impuestos directos sobre los indirectos, direccionando el peso de dicha carga.

Segundo, el mejoramiento de la eficiencia del sistema tributario, a través de la obtención de la mayor cantidad de recursos al menor costo posible medido como el resultado de la carga fiscal; y la de permitir la menor distorsión en la estructura económica, reduciendo el impacto que produce la carga fiscal.

Por último generar un adecuado estímulo a la “inversión productiva” y la inserción internacional que se propone el país, relacionado esto último a la dimensión territorial y el punto que ocupa Uruguay en Latinoamérica y su proyección en los mercados mundiales, como país importador de capitales y exportador de “productos tradicionales” y el impulso a los servicios y productos “no tradicionales”.

Haciendo referencia a esto y tomando palabras del Ec. Hugo Vallarino, en su calidad de jefe de la Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva y pronunciadas en junio de 2006 en conferencia realizada en la Universidad de la República, reflexiona sobre el sistema: *“Tiene que flexibilizarse para adecuarse a las distintas concepciones que se alternen en el ejercicio del gobierno y a los cambios que puede tener el contexto económico, nacional e internacional (.....) consistente con la estrategia de inserción internacional y la inversión productiva; capacidad recaudatoria y eficiencia; y eficiencia al momento de gestionar”*.

2.2. Alcance.

Los argumentos expuestos por parte de los impulsores de este cambio en el Sistema Tributario Uruguayo son los de equidad, eficiencia y estímulo a la inversión¹.

Los conceptos de equidad y eficiencia son principios propios de derecho general y tributario; buscando en el primer caso la equidad tanto horizontal como vertical, a través de la implementación de un sistema de imposición a la renta que abarque todas las rentas de fuente uruguaya sin importar al origen de los factores utilizados.

En cuanto a la eficiencia, medido como el costo que tiene el sistema por la consecución del tributo en contraposición de los beneficios que este proporciona y como estos recursos son utilizados. Los medios que se utilizan para tal fin en la reforma impulsada, se da, a través de una tributación a la renta de estructura simple con alícuotas diferenciales en cuanto a las características de la renta que se supone facilitará el control y fiscalización; y el intento de lograr coordinación con organismos fiscalizadores.

¹ Cr. Mario Bergara, Sub Secretario MEF, Reuniones realizadas por el CCEAU, mayo 2007.

En cuanto al estímulo de la inversión se amplía el tratamiento favorable a las reinversiones hacia sectores de la economía que se estime pertinente por parte del Gobierno, ampliación de la base tributaria y eliminación de impuestos considerados distorsivos.

2.3. Marco conceptual².

El marco conceptual nos permite identificar y explicar el camino que se ha decidido tomar para alcanzar las metas propuestas.

Es por esto que las autoridades pertinentes dentro de los medios de que dispone para comunicar su accionar presentan como criterios básicos cuatro puntos relevantes.

Primero, la simplificación de la estructura impositiva, suprimiendo determinado grupo de tributos de elevado costo de administración en relación a la capacidad de generación recursos, de los cuales su creación responden a modificaciones parciales derivadas de visiones coyunturales y no integrales del sistema³.

Segundo, la racionalización, buscando una mayor consistencia entre las características de los diversos tributos, a partir de la revisión de las bases imponibles de los mismos y de las exoneraciones que las afectan, muchas de las cuales han ido perforando la estructura de la carga tributaria, al priorizar reclamos parciales y sectoriales, generando en muchos casos mayores inequidades.

² Presentación Informativa Presidencia de la República, Ministerio de Economía y Finanzas /2006, www.presidencia.gub.uy.

³ Cr. Mario Bergara, Sub Secretario MEF, Reuniones realizadas por el CCEAU, mayo 2007.

Tercero, introducción del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, impuesto de carácter directo, con el fin de encontrar mayor equidad en el esquema global de tributación, el cual pretende “tomar en cuenta la capacidad contributiva de los ciudadanos al incorporar a su ámbito de aplicación rentas que actualmente no tributan”⁴.

Por último se plantea un enfoque en la responsabilidad fiscal, relacionada con el manejo y administración de los recursos públicos derivada de la gestión fiscal que hacen los funcionarios públicos o los particulares que administren recursos del estado; con el objetivo final de reducir la carga impositiva, a medida que la recaudación lo permita.

2.4. La reforma dentro del ámbito internacional.

Al plantear este punto vale la pena tomarlo desde dos lugares diferentes, uno el aspecto relativo a la inserción económica y comercial de nuestro país a nivel internacional y el otro cómo ha ido evolucionando la doctrina tributaria nacional en relación a los cambios a nivel internacional.

Estos aspectos tienen puntos en contacto y es difícil entenderlos por separado, ya que las estructuras impositivas de los diferentes Estados, se confeccionan en base a sus procesos económicos, políticos y sociales.

Un contexto de apertura comercial, expansión económica, caída en las tasas de interés y libre movilidad de capitales, bienes, servicios y personas; sumado a las características

⁴ Cita pie de página 3.

geográficas y naturales de nuestro país, determina que se busquen mecanismos apropiados para atraer inversiones.

En este contexto a la hora de invertir en un mercado como el uruguayo la estructura impositiva, dentro de la normativa legal general, que se posea es uno de los factores de análisis a la hora de tomar una decisión.

Esto lleva a que nos encontremos que los diversos agentes económicos, a través de personas jurídicas o físicas, se encuentren presentes en diferentes espacios territoriales, realizando múltiples actividades.

Estas exigencias estructurales y coyunturales determinan que nuestro país adopte criterios acorde a los tiempos que corren para dar respuesta a las necesidades que se presentan.

2.5. Estructura tributaria en el Uruguay.

Las características principales del sistema tributario uruguayo se basan en la recaudación de impuestos directos e indirectos. Siendo los impuestos indirectos los principales en materia de recaudación. En este sentido, el que sobresale en cuanto al volumen de ingreso y transacciones que representa a la Administración es el Impuesto al Valor Agregado y dentro de los directos se encuentran los derivados de las rentas empresariales y agrarias.

Dentro de estos últimos, el régimen se sustenta el criterio de la fuente para atribuir rentas, estando alcanzadas todas las rentas de fuente uruguayaya; diferenciando entre el

período anterior y posterior a la reforma, donde las rentas estaban gravadas por el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) y Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA) y con la nueva normativa la tributación a la renta se encuentra alcanzada por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) y Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) según corresponda.

Con fecha 1° de julio de 2008, entra en vigencia la Ley 18.314⁵, la cual modifica en parte la Ley 18.083, modificando el régimen tributario de las pensiones y jubilaciones.

Esta nueva norma crea el Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social (IASS) por lo que estarán *“gravados los ingresos correspondientes a las jubilaciones, pensiones y prestaciones de pasividad similares, servidos por instituciones públicas y privadas, residentes en la República”*⁶. Con la característica de ser un impuesto de carácter anual cuyos contribuyentes son personas físicas sin importar su calidad.

De esta forma sustituye para las rentas mencionadas en el hecho generador al IRPF y IRNR según corresponda y en su forma de liquidación y cálculo es de carácter independiente a los restantes impuestos a la renta vigentes.

2.6. Imposición a los no residentes.

⁵ Diario Oficial 15 julio de 2008.

⁶ Artículo 2° Ley 18.314 “Hecho generador”

La nueva normativa determina que los no residentes pasarán a tributar por todas sus rentas generadas en Uruguay sean que combinen capital y trabajo o como rentas puras⁷, con las excepciones mencionadas en la normativa. Tributando Impuesto a la Renta de los No Residentes o Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas si actúa a través de Establecimiento Permanente o no, respectivamente.

En el régimen de tributación anterior a la reforma el concepto de residencia, como criterio para gravar la renta generada y alcanzada por el fisco uruguayo, no era necesario ya que nuestro país adoptaba y lo sigue haciendo hasta el día de hoy, el principio de la fuente por el cual todas aquellas rentas de fuente uruguaya que combinaran capital y trabajo, estaban gravadas por el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC), sin importar a tales efectos si estas provenían o no de un residente.

El IRIC a su vez gravaba otras rentas que no guardan la característica de ser empresariales, denominado IRIC instantáneo, siendo una extensión que gravaba un tipo particular de rentas de trabajo y otras de capital, como servicios técnicos y regalías⁸.

Sobre esto el artículo 6° del Título 8 del Texto Ordenado establece quiénes son considerados no residentes, definiendo la no residencia de las personas físicas o

⁷ Con la excepción de las rentas originadas en jubilaciones y pensiones generadas en el país pero que sus beneficiarios vivan afuera del territorio nacional, según Ley 18.314 con vigencia 1° de julio de 2008.

⁸ En opinión del Profesor Pérez Pérez se implanta como un mecanismo de control de abusos en el sistema por parte de los contribuyentes del IRIC anual y no llega a cumplir con el fin de recaudación y equidad, expresiones realizadas en reunión técnica del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, mayo de 2002 en referencia a la Ley 17.453.

jurídicas si no cumplen con la definición de residente dadas por los artículos 7° para las personas físicas y 8° para las jurídicas, del mismo texto.

El criterio de residencia diferencia la persona física, como aquel que tiene la presencia mínima en territorio nacional de 183 días en relación al año civil y radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales. En tanto para las entidades se consideran aquellas que han sido constituidas de acuerdo a las leyes nacionales.

2.7. El Establecimiento Permanente en este escenario.

En estas primeras notas he tratado de presentar los puntos básicos donde se apoya el Sistema Tributario Uruguayo y los cambios propuestos y que se están llevando a la práctica; para así introducir el concepto Establecimiento Permanente.

Este concepto, lo encontrábamos fuera de nuestra normativa interna pero plasmado en los tratados firmados sobre Convenio sobre Doble Imposición entre los Estados de Alemania y Hungría, generando su casi nula aplicación en la vida diaria profesional pero de tratamiento parlamentario y doctrinal en forma extensa⁹.

⁹ Carta cursada al Presidente de la Comisión de Asuntos Internacionales de la Cámara de Senadores, Profesor Valdés Costa, versión taquigráfica, octubre de 1988.

Lo que en principio explica la no utilización de este concepto de derecho tributario internacional es que Uruguay estuvo y está afiliado a la utilización del criterio de atribución de la renta generada en territorio nacional, según el artículo 7º, Título 4 T. O. 1996, *“se consideran de fuente uruguaya las actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos”*.

Por este motivo la consideración de este instituto era inoperante ya que no interesaba quién realizaba las operaciones que determinaban la consecución de las rentas gravadas, sino que se configura el hecho generador del respectivo impuesto por el solo hecho de que las tareas fueran realizadas dentro del territorio nacional.

Lo que permite que hoy sea útil es que se pasa de una tributación basada en el tipo de renta generada en nuestro país a una tributación a la renta de los no residentes basada en la existencia o no de Establecimiento Permanente¹⁰.

Por lo cual, si estamos o no en presencia de este instituto se tributará por el IRAE por el 25% de su renta neta o por el IRNR al 12% de sus ingresos brutos, lo que lleva a que a la hora de realizar actividades en nuestro país los agentes económicos del exterior tendrán que pensar como pesa cada uno de estos en su estructura de costos.

En capítulos posteriores se desarrollará como nuestro país sigue basando su estructura impositiva referida a la renta sobre el criterio de la fuente, con algunas ampliaciones.

¹⁰ Artículo 3º Título 4 T.O.1996

3. Derecho Tributario internacional.

3.1. Imposición a la renta.

La renta, como parte integrante de los distintos sistemas impositivos, varía en su alcance y dimensión como base de imposición. Es por este motivo que al hablar de renta nos encontramos con definiciones más o menos extensas dependiendo de la evolución de la normativa de los diferentes Estados.

El término renta es comúnmente utilizado para identificar el ingreso total de una persona o para designar los productos de fuentes determinadas. Tal es el caso de las rentas provenientes de la actividad empresarial, de capitales, del trabajo, o del uso de la tierra.

Es por esto que a la hora de considerar la renta gravable existe una variada forma de establecerla, en términos generales las distintas normativas toman en cuenta este concepto como renta producto o como renta incremento patrimonial. El primero mencionado considera renta gravable el flujo periódico de beneficio que recibe el contribuyente en un período que, deducido de la fuente productora, mantenga la capacidad productiva de la misma de generar igual o mayor renta en el periodo siguiente. Por renta incremento patrimonial se entiende la diferencia entre el patrimonio poseído por el contribuyente entre el inicio y el fin del periodo más el consumo en el mismo.

3.2. La doble imposición internacional.

La Doble Imposición Internacional ocurre cuando dos soberanías fiscales gravan un mismo hecho generador; ya que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre por que los sistemas fiscales se superponen entre sí; por un lado el país de la fuente obliga por considerar el lugar de obtención u obligación real y por otra el estado de residencia, por su obligación personal.

Este fenómeno se presenta cuando un mismo sujeto se encuentra gravado por más de un Estado por el mismo presupuesto de hecho por igual período¹¹.

El Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E¹²) lo define como “el resultado de la percepción de impuestos similares en dos o en más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”.

Esta definición empleada por la O.C.D.E. destaca los requisitos que se deben cumplir para que efectivamente se verifique lo que se conoce como “doble imposición jurídica”

¹¹ *"la doble imposición (...) puede ser el resultado de imposiciones simultáneas basadas en criterio como el de la residencia o de la fuente o de otros principios, pero solo se da cuando es el resultado de la simultánea imposición basada sobre idénticos principios con superposición de hechos imponibles".* Van Weeghel - The improper use of Tax Treaties - Series on International Taxation – 1996.

¹² OCDE, organización internacional intergubernamental integrada por países de la CEE, Estados Unidos, Canadá, México entre otros, con el objetivo de intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar el crecimiento económico y coadyuvar al desarrollo, promoviendo las políticas de expansión económica, el empleo y promover el progreso en el nivel de vida, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial (artículo 1 de su carta de fundación).

A su vez tenemos otro concepto en el cual se produce doble imposición, denominada económica, cuando se cumplen los supuestos planteados pero la imposición recae sobre sujetos pasivos distintos aunque la relación existente entre ellos nos permite sostener que en ambos casos se está gravando el mismo hecho generador.

Así, mientras en la doble imposición jurídica se requiere la identidad de impuesto, de concepto gravado, de tiempo y de sujeto pasivo, en la doble imposición económica se requiere sólo la identidad de concepto gravable, de tiempo y de impuesto, pero no la identidad subjetiva. Por tanto, mientras la doble imposición internacional conlleva generalmente una sola persona (física o jurídica), e impuestos similares y la ocurrencia de dos organismos fiscales, la doble imposición económica a nivel internacional introduce como requisito diferenciador la existencia de sujetos pasivos diferentes.

La doctrina maneja a la hora de conceptualizar este tema la regla de las cuatro identidades; identidad de sujeto gravado, identidad del aspecto material del hecho generador del tributo, identidad temporal e identidad espacial.

Citando al Dr. D`angelo¹³, que recoge la opinión de diversos autores como Villegas, Xavier, Vogel, en cuanto a la *identidad de sujeto gravado* menciona dos posturas de la doctrina: la mayoritaria, la cual sostiene que este hecho debe analizarse desde su carácter meramente jurídico considerando la identidad de sujeto para que se produzca, y la tesis minoritaria que considera que la identidad del hecho sería el elemento material,

¹³ “La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria.”, Revista tributaria N° 176, septiembre-octubre 2003.

lo que implicaría que podría producirse que más de un sujeto estuviera gravado (aspecto económico).

En cuanto a la *identidad del aspecto material del hecho generador del tributo* expone que sin importar como se denominen los tributos en los diferentes países que gravan una renta o mismo patrimonio o la determinación de las alícuotas por parte de las distintas legislaciones, debe existir dicha identidad.

Tercero, *identidad temporal* establece que el hecho generador del tributo en más de una oportunidad debe corresponder al mismo periodo de tiempo, pero siempre que se hable de impuestos de carácter periódicos.

Por último *identidad espacial*, donde el hecho generador que se grava debe realizarse en un mismo espacio concreto.

3.3. Criterios de atribución de la potestad tributaria.

Debemos ahora relacionar la doble imposición internacional a la aplicación de principios jurisdiccionales diferentes por parte de los Estados involucrados. Los Estados como sujetos soberanos determinan su cuerpo normativo con independencia de acuerdo a sus características sociales, económicas y culturales. Dentro de este cuerpo de normas se encuentran las de carácter impositivo que son el medio que se posee para obtener recursos para solventar los servicios en términos generales que presta.

Por este motivo para vincular el poder tributario estatal con el hecho generador del impuesto, es que las distintas legislaciones identifican principios básicos de sujeción de

la potestad tributaria. Sobre esto último, en el citado artículo expresa “sólo quedan sujetos a la imposición de un Estado concreto, aquellos sujetos que se encuentren sometidos a la potestad tributaria del mismo”; lo que lleva a que ante la falta de organismos supranacionales que regulen la normativa de los distintos fiscos produzcan asimetrías en la atribución de la referida potestad tributaria.

Tanto la doctrina como la legislación comparada identifican los siguientes principios básicos.

3.3.1. Criterio de la Nacionalidad

Principio de carácter subjetivo donde para determinar si determinado fenómeno económico es o no gravado en determinado Estado tendremos que observar las características personales de quién participa en él, por ende los nacionales de un Estado son alcanzados por éste por el impuesto correspondiente sobre todas sus rentas, sin tener en consideración el lugar de residencia o dónde el rendimiento fue producido o pagado.

La OCDE, en su modelo sobre tratados de doble tributación, al referirse a nacionales discrimina entre personas físicas y jurídicas. Cuando se refiere a las primeras se remite a la legislación de los diferentes países para determinar su alcance, en cambio para las segundas se determina por la ley de su constitución, sin considerar la sede principal de negocio, ni domicilio, ni el órgano de dirección.

3.3.2. Criterio de la Residencia.

En este caso la potestad tributaria de determinado Estado se extiende a todos *sus domiciliados* no importando su nacionalidad, por los ingresos generados, bienes radicados o utilizados económicamente en su territorio, pero también por los que obtengan en el exterior¹⁴.

En tanto en la doctrina consultada el concepto de residencia se basa por un lado en la presencia física, en cuyo caso se fija una permanencia mínima en el territorio que dependerá de la consideración de cada estado; y por otro el ánimo de permanencia centrado en operar en determinado lugar con carácter de principalidad y estabilidad del centro de negocios o intereses económicos.

3.3.3. Criterio de la Fuente.

Criterio de carácter objetivo establece una relación directa entre el hecho imponible y el sujeto activo de la relación tributaria sin tomar en consideración atributos personales del sujeto pasivo. La vinculación se basa en el lugar en que se genera, en caso de renta, o en su ubicación cuando consideramos rendimientos patrimoniales, en tanto que los beneficios generados por actividades o rendimientos fuera del país no serán alcanzados por la autoridad fiscal y serán consideradas de fuente extranjera no gravada por éste.

El alcance que se da al término está dado por las legislaciones internas de cada Estado o en los acuerdos que se realicen, dependiendo de circunstancias económicas, políticas o sociales. Es así que países como Uruguay utilizan una definición general de *fuentes nacional*; en tanto otros lo describen según los distintos tipos de bienes o rentas que se obtengan.

¹⁴ Op. cit. 7.

En este último punto, los autores considerados¹⁵ manejan que las rentas provenientes de bienes inmuebles, la fuente se configura por el lugar de ubicación de los mismos; intereses la fuente se ubica en el país donde está colocado el capital; regalías en el país que se utilizan o donde se suscribe el respectivo contrato; en cuanto a los servicios personales como regla general la fuente coincide con el lugar donde se ejerce la actividad que origina la renta; dividendos la fuente se localiza en el lugar de constitución de la sociedad o desde donde deriva la utilidad que distribuye; y por último en el caso de las actividades comerciales o industriales la fuente viene dada por el lugar donde se desarrollan dichas actividades.

Este principio se sustenta y utilizando consideraciones de Valdés Costa¹⁶ por un lado en un criterio social, donde se cree razonable que aquellos contribuyan al Estado donde se les proporciona el marco necesario para la obtención de rentas; y por otro un fundamento de interés económico por el cual este principio es aplicado generalmente por países en desarrollo, los cuales son receptores de inversiones de residentes del exterior. En contraposición a los países desarrollados, exportadores de capital, que se afilian a los criterios de residencia o nacionalidad.

Cabe destacar que la tendencia de los últimos tiempos ha llevado a que los distintos países que son receptores de capital, como Argentina y Brasil, han variado su normativa gravando la renta con base mundial.

¹⁵ Véase bibliografía consultada para el presente Trabajo de Investigación Monográfica.

¹⁶ Revista Tributaria 7 "Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo", enero -febrero 1983.

Sobre este tema Valdés Costa menciona que sin abandonar el principio de la fuente como base, deja abierto a que desde los países desarrollados a través de tratados resignen parte de la potestad tributaria de gravar a sus residentes o nacionales y por el otro que los países en desarrollo puedan gravar a sus residentes por las rentas que obtengan donde se generen, en aplicación de renta mundial, pero respetando el criterio de fuente¹⁷.

3.3.4. Criterio del establecimiento permanente.

La doctrina tributaria internacional maneja este criterio desde principios del siglo veinte, surge ante la necesidad de dar respuesta y encontrar una herramienta que permitiera armonizar la normativa de las distintas autoridades tributarias.

Como se ha mencionado en distintos pasajes de este trabajo, la incidencia del comercio, más allá de fronteras y el objetivo de parte de los diversos Estados por obtener los beneficios que generan dichos emprendimientos, lleva a que muchas veces un mismo sujeto pasivo se encuentre alcanzado por la potestad tributaria de más de un Estado.

A esto lo denominamos doble imposición y que es frecuentemente originada cuando dos Estados utilizan criterios diferentes de potestad tributaria. Como hemos visto, criterio de sujeción personal (residencia, renta mundial), o sujeción económica (fuente).

¹⁷ Revista tributaria N° 58, Territorialidad de la imposición. El Modelo Latinoamericano en Teoría y Practica, enero-febrero 1984.

Para tratar de eliminar dichos inconvenientes y fortalecer la relación económica y comercial de los diferentes Estados es que éstos limitan o ceden parte de su potestad tributaria hacia el otro Estado. Es así que surge el criterio de Establecimiento Permanente como una opción.

En términos generales la doctrina estima que este criterio deriva de la residencia que posee la persona, ya que sin importar que un sujeto sea gravado por un Estado por medio de la sujeción personal, otorga a otro Estado la posibilidad de gravar los actos que este realiza en él, con la condición de que éste actúe a través del Establecimiento Permanente. Esto nos asegura que si mantenemos una relación económica significativa estaremos gravados en ese otro Estado y por única vez. Es por esto que este criterio atiende a la sede de negocios, distinto del domicilio del contribuyente, o sea que se refiere al lugar donde se localiza la actividad de la persona individual o colectiva.

Finalmente cabe agregar que este criterio es efectivo si los Estados involucrados manejan el mismo alcance, considerando al criterio de manera amplia o restringida, habiendo mayores posibilidades de uno u otro de gravar los diferentes hechos.

3.3.4.1. Definición internacional del criterio.

Se vuelve imposible dar una definición única de este instituto tributario ya que cada Estado define en su normativa el alcance que entiende pertinente darle de acuerdo a circunstancias propias de cada país. Lo que sí es posible de hacer es conceptualizarlo a nivel general, para entender a nivel internacional de que se habla.

Es así que entendemos por Establecimiento Permanente a aquel emplazamiento en un espacio físico determinado con presencia mínima en un Estado, que es utilizado para el ejercicio de una actividad económica y que es presupuesto para la sujeción tributaria de esa actividad por el Estado en que el establecimiento se encuentra¹⁸.

El instituto es pues excepcional con respecto al domicilio real y por lo tanto toda renta que no sea atribuida al Establecimiento Permanente tributará en el país del domicilio y no en el de la fuente¹⁹.

Queda por resolver qué alcance tiene este instituto y su detalle. Para esto, a nivel internacional, se ha tratado de unificar criterios o apoyarse en soluciones de organismos internacionales que sean representativos de países de referencia en cuanto a su actividad económica, peso político y formadores de opinión. Es así que el criterio base que hoy marcan las pautas de aplicación se centran en el Modelo de la OCDE.

La normativa de los diferentes Estados toman estas pautas como base, tanto en su legislación interna como en la firma de tratados internacionales, dando la extensión que se estime conveniente, según sus propias características o idiosincrasia.

En el Modelo de la OCDE sobre doble imposición, en su artículo 5º expresa lo siguiente:

¹⁸ Revista Tributaria 135 "Principios para la determinación de la renta de establecimientos permanentes y su aplicación a bancos, compañías de seguros y otras instituciones financieras" - Dr. Juan Manuel Albacete y Cr. Nicolás Juan, noviembre-diciembre 1996.

¹⁹ Ob. Cit. 10

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa dar un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

a) La 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

3. Una obra de construcción, su instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio

f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona - distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a

menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo cuarto y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Con base en los comentarios oficiales realizados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para el modelo de convenio sobre doble tributación versión 1992, su actualización en 2000, y los comentarios doctrinarios sirven de guía para entender el alcance de este artículo²⁰.

El primer párrafo muestra las características del Establecimiento Permanente haciendo referencia al elemento físico a través del que se desarrolla la actividad de negocios total

²⁰ Se han realizado a su vez nuevas revisiones a los comentarios al citado Modelo en los años 2003, 2005 y la más reciente en julio de 2008.

o parcial, la cual da lugar a una serie de condiciones. Primero la existencia de un *lugar de negocios* sin importar el vínculo jurídico que posea la empresa sobre ese lugar, ya que, perfectamente se podría tener la propiedad, arrendarlo o tener la disposición del mismo por cualquier situación de hecho, lo que importa es la consideración de un elemento físico tangible donde se realicen los negocios de la empresa, sin importar que sea su propósito único.

Para que nos encontremos ante un Establecimiento Permanente la empresa debe desarrollar sus negocios a través de él, sin importar que la actividad que se desarrolla sea permanente o sea en el sentido que se practiquen interrupciones, necesitándose solamente su regularidad. Sumado a esto hace falta que la actividad ejercida sea conforme en el marco de su objeto indicado en su contrato social, esto llevaría a que si se realizan actividades de tipo comercial ajenas a su explotación no se constituiría Establecimiento Permanente.

En cuanto al tipo de negocio, y mencionando a Vogel²¹, éste considera que para que configure el concepto por un lado, no es una condición necesaria que el establecimiento guarde relación con la actividad que desarrolla la matriz. Por otro, no tiene por que tener carácter “activo”, ya que mientras se utilice a través de un lugar fijo de negocios la cesión o arrendamiento de materiales, instalaciones, inmuebles u otros activos de carácter inmaterial como regalías o circulación de capitales estaremos en presencia de la realización de actividades por medio de este lugar de negocios..

Para cumplir con el carácter de permanencia, el cual no se define en forma precisa, se deberá considerar que el período de tiempo a tomar en cuenta para determinar la

²¹ “Double Taxation Conventions”, Profesor Klaus Vogel, tercera edición –1997

permanencia deberá estar de acuerdo a la naturaleza de la actividad que se desarrolla, por lo cual deberá ser visto en forma particular, pudiendo constituirse el instituto aún cuando se hayan desarrollado actividades en un breve lapso o que la circunstancia de la actividad empresarial lleve a un fracaso. Lo que busca este artículo es que no se clasifique como Establecimiento Permanente la utilización de lugares en donde ocasionalmente se realice cierta actividad.

Junto a lo visto anteriormente, tenemos que tomar en cuenta que la empresa debe ejercer su actividad en el lugar físico considerado, por lo menos en parte, exigiéndose que se realicen a través del empresario o sus empleados y si fuera el caso de que se trabaje por medios automatizados, se requerirá que la instalación, control o cualquier otro que se le asimile, lo realice con éstos. No configurándose el principio si se prepara maquinarias para arrendar a terceros o por ser titular de inmuebles, citando nuevamente a Vogel²² culmina con la afirmación, que lugar de negocios se refiere a bienes tangibles utilizados para llevar a delante el negocio y que sólo la consideración de derechos o bienes intangibles no lo sería. Esto es un tema sustancial en lo referente a los negocios o actividades económicas relacionadas a los mercados electrónicos, donde los diferentes Estados ven dificultades en determinar el elemento geográfico para gravar rentas o beneficios relacionados a ésta.

Cabe mencionar, en la revisión de los comentarios al modelo realizado en el año 2000, la inclusión dentro de la definición de establecimiento permanente las rentas de actividades de profesionales y de otras de carácter independiente²³, antes tratadas en el artículo 14 del Modelo 1992. Las disposiciones de éste eran similares a las aplicables a

²² “Double Taxation Conventions”, Prof. Klaus Vogel, tercera edición –1997.

²³ Adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000

los beneficios empresariales, pero utilizaba el concepto de base fija y no el de establecimiento permanente, ya que se consideraba en su origen que este último concepto sólo debía asimilarse en el marco de actividades industriales y comerciales. La eliminación del citado artículo ha significado que la definición de establecimiento permanente aplica a lo que previamente constituía una base fija a todos sus efectos. Junto a lo anterior, y en complemento a los referidos comentarios, se amplía el concepto de beneficio empresarial, previendo dicho término el ejercicio de actividades profesionales u otras de carácter independiente.

Pasando al párrafo segundo nos encontramos con una enumeración, de lo que en principio constituiría Establecimiento Permanente. Con esto no se trata de dar por sobreentendido que estos conceptos lo son, ya que tendría que requerir el análisis de si cumplen o no con el criterio de permanencia, ya que la doctrina entiende que dichos conceptos son claros y manejados por todos.

El párrafo tres menciona “obras de construcción, instalación o montaje” y un plazo de duración de doce meses. La doctrina en su conjunto establece que para configurar Establecimiento Permanente debe considerarse en sentido amplio estos términos. Citando nuevamente a Vogel, en referencia a otros autores, considera que no solamente tenemos que referirnos a la construcción de edificios y agrega puentes, carreteras o instalación de cañerías, ductos (pipes), extracción de terrenos o dragados (digginig). Este autor continúa con la inclusión de los trabajos conexos y necesarios para la realización de las tareas anteriores, en tanto que en lo que refiere al proyecto y supervisión sólo pueden ser incluidas si son realizadas por el propio constructor.

En cuanto al período de doce meses se consideran en relación a cada proyecto sin considerar si se están realizando conjuntamente más de un proyecto, con la salvedad que

configure una unidad coherente. Considera que las interrupciones, frecuentes en estos casos, sean consideradas según cuánto tiempo insumen.

El párrafo cuatro menciona las actividades que no se considerarán Establecimiento Permanente, constituyéndose excepciones al concepto general, ya que en caso que éstas cumplan con los elementos de la definición general se excluyen de este concepto, por lo tanto las hipótesis previstas no son consideradas presunciones. Estas actividades tienen como denominador común el carácter de auxiliares o preparatorias, justificándose su exclusión en la ubicación de la fuente productora de renta o beneficios, cumpliendo con la característica de ser generadora por las actividades desarrolladas. Por ende se atribuirá renta cuando pueda establecer en forma directa una relación entre ésta y los beneficios que se le pudieran imputar.

Además, en la generalidad de los casos, al ser analizado este segmento los diferentes estudios consultados rescatan que muchas veces es difícil determinar cuándo nos encontramos ante una actividad principal o en su defecto auxiliar o preparatoria, debiendo en cada caso hacer una apreciación de las mismas.

Y la otra apreciación está en que si un “lugar fijo de negocios” es utilizado en forma simultánea para actividades principales y auxiliares o preparatorias, todas sus rentas generadas serán alcanzadas por el Estado donde se encuentre la fuente que los genera.

A continuación paso a la consideración de las diferentes excepciones que fueron mencionadas en los literales del párrafo cuatro.

Los literales (a) y (b) tratan el lugar fijo de negocios utilizado para el almacenamiento, exposición o entrega de mercaderías. En ambos casos se maneja la misma razón, diferenciándose en que una determina que no existe Establecimiento Permanente por el mero hecho de que en este lugar se encuentren mercaderías con el fin de almacenamiento, exposición o entrega. El segundo se refiere al manejo de stock con idénticos fines. Por esto la opinión que maneja el Comité Fiscal de la OCDE -y por ende la doctrina de sus países miembros- basa la exclusión en la poca contribución en relación a los beneficios generales del negocio, en tanto en diferentes ámbitos de discusión de ALADI, PACTO ANDINO, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, entre otras, se plantea la necesidad de gravar dichas actividades a través de la imputación de utilidad presunta efectuadas por intermedio de agentes. Reflejo de lo anterior es la suscripción de tratados bilaterales, en los que se considera que un agente que atiende pedidos en forma regular a nombre de una empresa extranjera que posee mercaderías propias en el país donde el agente realiza la actividad, configuraría la existencia de un Establecimiento Permanente.

Es claro precisar que si la empresa constituida en el extranjero almacena, ya no mercaderías propias, sino que la utilización de instalaciones es para prestar servicios de almacenaje a terceras personas, configuraría este instituto.

En cuanto al caso signado con la letra (c), se refiere a mercaderías de una empresa extranjera almacenadas en otro Estado con el fin de que otra empresa realice sobre ésta un proceso sin que la propiedad de las mismas cambie de titular. Aquí habría dos hechos diferentes, por un lado la empresa que realiza la transformación pagaría impuestos en el lugar donde se realizan las actividades, y por otro la empresa que nos interesa, si no realiza transacciones en el Estado de la transformación no tendría que considerarse sujeta a la potestad tributaria de aquel Estado.

El literal (d) menciona indirectamente oficinas que posea la empresa extranjera con el fin de compra o la utilización para reunir la información necesaria en lo que refiere a su actividad. La fundamentación para este caso iría en concordancia a lo analizado en los literales (a) y (b) por las cuales la atribución de beneficios sería difícil de cuantificar en cuanto a porcentaje, índices u otros medios de valoración posibles, ya que la incidencia que le queramos atribuir seguramente varíe en función de la naturaleza del negocio y la estructura que posea la empresa involucrada. Sin embargo nos encontramos con actividades, como menciona el Dr. Pablo D`angelo²⁴, relacionada a los servicios de prensa, donde el lugar fijo de negocios representa una actividad principal y única de la empresa extranjera, por lo cual pueden ser consideradas realizadas desde un Establecimiento Permanente.

El caso (e) de la definición está dado por lo que esta llama actividades preparatorias o auxiliares. Por lo cual serán consideradas de esta forma cuando cumplen que se realizan con el carácter de ser preparatorias o auxiliares y cuando éstas no se prestan para la misma empresa.

Sobre esto, los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE²⁵ refieren específicamente a las actividades de publicidad, información e investigación científica, las cuales contribuyen a la obtención de beneficios por la empresa, pero es difícil asignar éstos a las tareas que posteriormente constituirán el núcleo principal de actividad.

²⁴ Revista Tributaria 176 "La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria." setiembre-octubre 2003.

²⁵ Comentarios Modelo 1992, "Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional", Francesc Barnadas – 1997.

Por último se plantea el hecho de la combinación de tareas, por lo que un lugar fijo de negocios que sea mantenido en exclusividad para cualquier combinación de actividades de los literales que se han mencionado no constituyen Establecimiento Permanente, siempre que ese lugar de negocios que resulte de la combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio para la empresa extranjera. Esto se vería limitado si la realización de las actividades generaran un núcleo propio, adquiriendo el carácter de principal para ese lugar fijo de negocios y por ende constituyendo un Establecimiento Permanente por dichas actividades.

El numeral quinto y sexto de la definición plantea el análisis de las actividades ejercidas por intermedio de representantes, considerando en el primero al agente que no reviste carácter de independiente y en el segundo el otro caso.

Por este motivo se considerará que existe establecimiento a la persona que actúa en nombre y en representación de una empresa extranjera, dado que está provisto de poderes que le permiten concluir contratos a nombre de la empresa y que estos los ejerza habitualmente, con la excepción de que dicho agente se limite a la compra de mercaderías para la empresa que lo mandata, sin importar que la misma actúe a través de un lugar fijo de negocios. Cabe considerar que dichas actividades no deben tener el carácter de auxiliares o preparatorias y en igual sentido la potestad de concluir negocios deben referirse a operaciones que constituyan las actividades propias de la empresa extranjera, como las mencionadas en los párrafos anteriores. Además, el alcance que se le da a la palabra persona no se limita a las físicas, sino por el contrario, abarcaría a las personas jurídicas o una combinación de las dos.

Sobre el tema de la representación, las capacidades y su alcance, tanto los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE como diferentes autores manifiestan que dependerá de la

legislación interna de cada Estado en particular. No siendo suficiente para éstos que una persona esté en condiciones de representar o actuar en nombre de él, sino que es indispensable que dichos actos obliguen en forma habitual a su mandante. Vogel agrega a estos comentarios que este agente no tiene por que ser el que efectivamente firme contratos y que la existencia o no de Establecimiento Permanente dependerá del hecho sustancial o sea de la consideración de quién es el que negocia en nombre de la empresa.

En el párrafo seis complementan el criterio de Establecimiento Permanente a través de agentes. Aquí se afirma que determinadas figuras como *corredor, comisionistas o cualquier agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad*, no serán considerados Establecimiento Permanente. Por lo cual, la independencia en su profesión y dentro de ella la actividad concreta, no puede crear por sí un Establecimiento Permanente de un tercero, aunque actué a cuenta de aquel.

El hecho relevante es el carácter independiente del agente, por lo que su independencia dependerá del vínculo contractual entre ambos, considerándose tanto aspectos materiales como personales. Materialmente se considera dependiente si se encuentra sometido a instrucciones, control global o no es él quien soporta los riesgos de las acciones que éste lleve a cabo²⁶. En tanto que la independencia personal la encontramos cuando la relación es solamente por esa transacción u actividad, no extendiéndose a lo que respecta a una relación laboral global, representando una independencia legal. Esta independencia legal tendría que estar acompañada de una económica, pensando que un agente independiente en el ejercicio de su profesión realiza un número de actividades

²⁶ Revista Tributaria 176 "La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria." - Dr. Pablo D'Angelo, setiembre-octubre 2003.

superior a las de una empresa específica, aunque ésta no sería excluyente para este modelo.

Pasando al último párrafo nos encontramos con la consideración de que la existencia de una filial no determina la existencia de un Establecimiento Permanente, ya que a los efectos legales ésta estaría constituida bajo la normativa del país de residencia, independientemente de la titularidad de su patrimonio. En tanto en lo que respecta al aspecto fiscal dicha independencia no se ve discutida por ninguna administración tributaria.

Tanto en la exposición del Dr. D`angelo²⁷, como del Cr. Barnadas²⁸, consideran que una filial se considerará, a los efectos de este artículo, Establecimiento Permanente si cumple con las condiciones que marca el numeral cinco de la definición.

3.3.4.2. Visión comparada del problema en los modelos OCDE y ONU.

El modelo de las Naciones Unidas, en forma sustancial, comparte los términos y estructura que expresa el modelo de la OCDE, aunque se diferencia en varios aspectos.

Los dos manejan la definición básica, por lo cual, la condición de lugar de negocios debe ser fijo. Por lo que este carácter de fijo implica que nos encontramos con la

²⁷ Ob. cit. 18.

²⁸ "Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional", 1997 – Francesc Barnadas, Gestión 2000

coexistencia de un aspecto espacial y temporal. La regla básica excluiría la posibilidad del país de la fuente de gravar rentas generadas en actividades que sean móviles y temporarias. De aquí que para ciertas actividades que no cumplen en forma estricta con esta regla se creen soluciones fictas.

Más allá de esto, la definición que manejan estos modelos estructuralmente comparten primero la regla de lugar fijo de negocios a través del cual se desarrollan los negocios de la empresa. Segundo, una lista de ejemplos los cuales constituyen Establecimiento Permanente. Tercero una lista de excepciones a este concepto y por último, los considerados establecimientos que se dan más allá de la regla general con actividades realizadas a través de agentes, construcción, consultoría y servicios de seguros (estos dos últimos en el modelo ONU).

Las diferencias fundamentales están dadas en el momento de la inclusión o expulsión de ciertos casos que entrarían en conflicto.

La primera a mencionar está dada por las obras de construcción y montaje; donde en el modelo propuesto por la ONU, para que se las considere Establecimiento Permanente requiere un plazo de duración de seis meses, en contraste a los doce meses del modelo de la OCDE. Asimismo si se prestan servicios relacionados con la obra de construcción y montaje, como las de supervisión. También pueden llevar a considerar la existencia del instituto si se realizan en conexión a una obra de construcción, montaje o instalación; todos estos excluidos en el modelo de la OCDE.

Por otro lado el Modelo ONU no incluye en la lista de excepciones las instalaciones utilizadas únicamente para la entrega de bienes o los stocks mantenidos con el objetivo

de ser enviados a otro destino. Dentro de las excepciones tampoco aplica el literal f, por lo que el concepto analizado se extiende aún más²⁹.

Otro elemento excluido de la lista de excepciones de la OCDE es el de la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer, entregar o comprar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa constituida en el exterior.

En lo que respecta a los representantes de empresas extranjeras, ambos modelos otorgan un tratamiento especial a los agentes, pero el modelo de la ONU amplía las potestades tributarias del país de la fuente al considerar dependientes a mayor número de casos. De esta manera la solución que aplica la OCDE para considerar que nos encontramos ante un Establecimiento Permanente es cuando el agente reviste la calidad de dependiente (económica y jurídica) y actúa a través de éste. Asimismo, considera que los representantes se tomarán como dependientes cuando realicen todas o casi todas sus actividades en nombre y orden de la empresa extranjera, primando para esta definición el criterio económico.

Ahora es necesario considerar aquellos elementos que no trata la OCDE y sí la ONU, por lo cual esta última trata los servicios relacionados a los seguros y consultorías.

En lo que respecta a la actividad de seguros y contemplando a los países receptores de capitales por estas actividades, es que las agencias de seguros extranjeras realizan

²⁹ Revista Tributaria 176 "La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria." - Dr. Pablo D'Angelo, setiembre-ocutbre 2003.

negocios en gran escala y no responden al concepto base de la definición de Establecimiento Permanente, ni a los requisitos exigidos a los agentes. Por lo cual este modelo incluye dentro de su artículo quinto a las empresas de seguros cuando reciben primas o aseguran riesgos en el país de la fuente a través de personas que no sean agentes independientes. En tanto que tratados firmados por países del MERCOSUR, como Argentina y Brasil, toman este punto -y más específicamente Argentina- incluye los reaseguros, limitándolo a un porcentaje de la renta bruta³⁰.

Sobre los servicios de consultoría, el modelo abarca a todos los servicios desarrollados por intermedio de empleados o de cualquier otro personal contratado por una empresa extranjera a tal fin, en relación con un proyecto o con proyectos conexos en el país de la fuente generadora de ingresos, considerando un período de permanencia total, superior de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses.

3.3.4.3. Determinación de la Potestad Tributaria en los Modelos tratados

La definición de Establecimiento Permanente, adoptada por los modelos, sirven para determinar en qué situaciones una empresa extranjera se verá gravada por sus rentas.

Es así que los modelos mencionados comparten que cuando nos encontremos ante un Establecimiento Permanente el sujeto pasivo tributará en el país de la fuente si actúa a través de éste, cediendo el país de residencia su potestad de gravar por el mismo hecho a este sujeto en el mismo período.

³⁰ <http://www.laleyonline.com.ar>

Por este motivo cabe destacar que los modelos difieren a la hora de considerar las rentas gravadas en un Estado u otro, por un lado el Modelo de OCDE entiende que las rentas que generen empresas extranjeras serán alcanzadas por el país de la fuente si éstas son realizadas a través de establecimiento permanente, en cambio en el Modelo ONU, si esa empresa extranjera es incluida en la definición, no solamente estarán alcanzadas las que se obtengan a través de éste, sino que todas las rentas generadas por la empresa (sean sus actividades realizadas íntegramente por Establecimiento Permanente o no).

Rossetto opina que de la consideración de las diferentes normas que maneja el Modelo OCDE, éste adopta el criterio de *vinculación efectiva*, por el cual a la hora de atribuir rentas al Establecimiento Permanente sólo correspondería adjudicarle las originadas en las actividades relacionadas y las provenientes de capitales que forman parte de su activo o que efectivamente estén relacionados con éste. En tanto el Modelo ONU amplía este concepto a todas las actividades, estén o no relacionadas³¹. Por lo cual utiliza el ejemplo en el cual una empresa extranjera en el ejercicio de actividades, que por la definición quedarían excluidas en cualquiera de los dos Modelos, en uno no estarían alcanzadas por el Modelo OCDE, en tanto por el otro sí al configurar esa empresa Establecimiento Permanente y sin importar qué otras actividades esté realizando. Todas éstas estarán alcanzadas por el país de la fuente, determinando este hecho que los límites se encuentren delimitados de acuerdo a la capacidad de cada Estado para negociar en cada suscripción de tratados.

Por último este autor hace mención al principio de plena competencia o *arm's length*, a la hora de considerar los beneficios a determinarse al Establecimiento Permanente,

³¹ "La Fuente Territorial de las Rentas" - Cr Rosetto – 1995

atribuyéndose a dicho establecimiento los beneficios como si los mismos fueran obtenidos como una empresa separada o independiente.

En cuanto a los gastos deducibles asociados a dichos ingresos se admitirían los realizados para los fines del Establecimiento Permanente, “*comprendiendo los gastos de dirección y generales de administración (...), .tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte*” (párrafo3 art. 7 OCDE).

3.3.5. Legislación comparada.

En la descripción de Establecimiento Permanente existe una gama de matices que lo amplían y lo reducen según los intereses de los países que utilizan este concepto. Su fin último es tratar de encontrar una herramienta que permita determinar qué Estado tiene potestad tributaria sobre determinadas rentas y cuáles son sus límites.

A la hora de investigar las diferentes legislaciones nos encontramos que aquellos que aplican este concepto no logran solucionar el tema de forma definitiva produciéndose superposiciones de sujetos activos, logrando soluciones diferentes a las que arriban según los acontecimientos que les tocan vivir, así como la presión que logran a la hora de negociar los diferentes estados y empresas.

Las normas jurídicas se estructuran a través de acuerdos multilaterales a nivel de bloques económicos, en forma de tratados bilaterales o la normativa interna de los Estados. Luego éstos se integran de forma de tener un cuerpo normativo consistente. Según la escala de las normas, encontramos que todos los acuerdos deben ser ratificados

por los distintos órganos legislativos, entrando de esta manera a integrar el cuerpo normativo de los diferentes Estados.

Otro elemento que determina distintas soluciones para circunstancias similares son las consideraciones de las Administraciones Tributarias de los diferentes Estados, las cuales elaboran criterios e interpretaciones diversas, de la normativa tributaria y cómo aplicarlas a los casos concretos. Manifestación propia de órganos técnicos y con un alto grado de especialización, que en no pocas situaciones, se manejan con alto grado de autonomía.

Todo esto lleva a que en variadas ocasiones nos encontremos con la aplicación de diferentes criterios o discriminaciones, dependiendo si nos encontramos ante la generalidad de las situaciones posibles o tenemos la circunstancia de empresas extranjeras, que se ven amparadas en acuerdos firmados y ratificados por su Estado de constitución o por la zona geográfica a la que pertenecen.

Ejemplo de esto hay en el MERCOSUR donde sus miembros plenos manejan distintos criterios de atribución de la potestad tributaria. En el caso de Paraguay y Uruguay prima el criterio de la fuente, en tanto Argentina y Brasil manejan el criterio de renta mundial. En reiteradas reuniones de los países miembros, los reclamos de la eliminación de asimetrías y normas hacen que la circulación de factores sea fluida, pero la realidad es que a la hora de la implementación se choca con el reclamo de los diferentes grupos de interés en pro de mantener condiciones más favorables, o con la utilización de políticas con el fin de financiar los continuos problemas coyunturales y estructurales que posee cada uno. Esto último ha llevado a perforaciones en los distintos sistemas tributarios, con desviación de recursos en lugares de la economía que no son deseables.

Otro bloque como la Unión Europea (UE) tampoco ha logrado crear una organización supranacional capaz de conjugar los intereses del bloque en su conjunto, sin que sus países miembros incorporen a sus legislaciones internas las soluciones alcanzadas en la firma de acuerdos binacionales dentro del bloque. Es de destacar que en este bloque existen pautas comunitarias en sentido que si un Estado perteneciente a la UE da ventajas a otro Estado ajeno al bloque, otro perteneciente a éste puede reclamar trato igualitario.

El empleo de tratados multilaterales para eliminar la doble imposición internacional es excepcional. La articulación de este tipo de convenios, como se viene tratando, requiere de la concurrencia de uniformidad política, económica y jurídica, así como de consensos difíciles de obtener, incluso en el ámbito de un reducido grupo de países pertenecientes a un mismo entorno geográfico.

Con este panorama, nos encontramos con que las negociaciones bilaterales, a través de convenios o acuerdos de entendimiento, llevan a lograr algunos consensos.

Por este motivo es bueno comentar las soluciones de países miembros de OCDE como Alemania, España y México; también Estados Unidos, éste como representante de los países anglosajones, y finalmente nuestros vecinos Argentina y Brasil, que manejan el criterio de establecimiento permanente, con multiplicidad de tratados firmados y experiencia en este tema.

La definición contenida en las legislaciones internas de los países relevados está inspirada en el artículo quinto del Modelo de Convenio de OCDE y en igual artículo del Modelo ONU, lo que determina que la referencia obligada sean estos modelos.

Dentro del mundo OCDE las principales variantes teóricas están dadas no en la definición en términos generales, pero sí encuentran discrepancias a la hora de la inclusión de la versión la cual es aplicada y en sus Comentarios. Estos últimos utilizados para dar alcance al cuerpo del acuerdo, determina que se hayan celebrado tratados bilaterales que en diferentes épocas solucionaban temas “actuales”. La evolución de la realidad económica y política determinó que se encontrasen interpretaciones sobre nuevas actividades empresariales o formas jurídicas sobre lo ya firmado.

Ante esto lo que diferencia las soluciones encontradas por los distintos Estados son en lo que respecta a ceder potestad tributaria, restringiendo el instituto y la continua evolución de los medios técnicos e informáticos. Esto determina nuevas formas de estructurar los negocios de un mismo grupo económico, tratando de lograr las mayores ventajas impositivas, lo que lleva a que la legislación se vaya transformando con el fin de adecuarse a la realidad y tratar de alcanzar a todas aquellas rentas que se generan dentro de su rango de acción.

Partiendo de la base que no toda intervención de un extranjero (persona física o jurídica) en el país de la fuente de la actividad empresarial constituye un establecimiento permanente, los temas donde se entra en discrepancia en su alcance se dan principalmente en la consideración del término lugar fijo de negocios, como la fijeza a un lugar geográfico determinado por un elemento físico, tangible, en un lugar preciso con cierto grado de permanencia. Este es un requisito que no contienen todas las legislaciones, como la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana y sí en la alemana y española. En la ley mencionada su artículo 2^o³² no incorpora el adjetivo "fijo" que sí

³² www.diputados.gob.mx/leyesbiblio/doc/82.doc

incluyen los tratados que ha celebrado México con EEUU y Chile. Por tal motivo se podría crear una discriminación en dos casos similares con interpretaciones diferentes, por lo que si estoy en el caso de ser una empresa perteneciente a un Estado que ha suscripto un acuerdo con este país, como EEUU o España, estaré en ventaja o no.

En la práctica el concepto de fijo ha sido interpretado de diversas maneras en las esferas judiciales de varios países. Algunos aceptan como establecimiento permanente a un circo establecido en variados lugares, otros no lo aceptan para las obras de teatro que se presentan en distintas ciudades del mismo país.

Vemos aquí el caso de Alemania, que en sus diversos tratados y jurisprudencia ha recogido, en reiteradas ocasiones, la opción de incluir dentro del término *Establecimiento Permanente* sólo aquellos lugares de negocios que se encuentran fijados a un espacio físico determinado o establecido. En la página de Información Comercial Española³³, citando publicaciones judiciales alemanas, a la hora de dar solución en cuanto a considerar decisiones, vemos que no se considera que una empresa de servicios internacionales de pasajeros se convierta en Establecimiento Permanente en otro Estado si no posee un lugar específico para vender boletos.

Por otro lado, al tratarse de una empresa de navegación con bandera diferente a la alemana poseedora de tragamonedas, la solución a la que se llega es que dicha empresa se veía alcanzada por impuestos directos en proporción a su permanencia en territorio alemán, aún sin encontrarse en puerto.

³³ www.revistasice.com, recopilación decisiones judiciales considerando el período 1996

Otro caso citado es el que refiere a si estaba comprendido dentro del concepto de Establecimiento Permanente, un gasoducto perteneciente a una empresa holandesa que tenía sólo parte de su recorrido en territorio holandés, encontrando solución afirmativa por considerarlo fijo (adherido al suelo). Esta sentencia resultó relevante en estos casos, además, porque agregó en la misma la necesidad de contar con personal realizando tareas a través de ese lugar de negocios para ser considerado Establecimiento Permanente.

Estos tres hechos merecen la mención de las legislaciones consultadas. Para lo referente al grado de permanencia, las presunciones que se utilizan son compartidas en líneas generales variando el período considerado: Estados como Alemania, EEUU e Inglaterra consideran el período de un año para que se presuma ánimo de permanencia.

Sin embargo países como México, Chile, España y los países escandinavos manejan el período de seis meses dentro de un período de doce meses. Argentina ha logrado incorporar en algunos de sus tratados el paso de tres meses dentro de un año.

Existen de todas maneras dentro de los países mencionados, interpretaciones doctrinarias y de las administraciones tributarias en el sentido de discriminar aquellas que realizan actividades zafrales, como ser las turísticas, en las cuales no necesariamente se realizan actividades empresariales por un período indefinido de tiempo, o que por razones de mercado los negocios relacionados no hayan logrado el éxito esperado.

Esto último lo menciona Francesc Barnadas³⁴ a la hora de considerar estos casos en la realidad española, y cómo la legislación se ha ocupado por su relevancia en lo que respecta a la prestación de servicios en la temporada estival y la tributación general a los no residentes en España, creando efectos indeseados a la hora de atraer capitales del resto de Europa, debido a que la intención de la administración española choca con los intereses de los países de residencia de los capitales, que en más de una ocasión coinciden en cuanto a los servicios que se prestan y los clientes que desean atraer.

Otro elemento de discusión habitual es la realización de actividades empresariales a través de empleados de la empresa o representantes dependientes de ésta, por lo que en línea general es necesaria la aplicación de medios no solo materiales sino también personales en la actividad. Por lo que no sólo ser titular de un lugar fijo de negocios es condición necesaria y suficiente para afirmar que existe establecimiento permanente.

Esto último determina en la discusión por un lado que es necesario para considerar una actividad empresarial la aplicación de capital y trabajo; y por el otro la consideración de personas que actúen en representación de la empresa extranjera con ciertos requisitos, lo que derivaría en que nos apartaríamos del concepto principal de Establecimiento Permanente, de lugar fijo de negocios.

La consideración de la realización de actividades empresariales, base para configurarse el hecho generador del tributo, puede chocar con interpretaciones diferentes en el hecho de que legislaciones internas de dos países involucrados en determinar qué potestad tributaria ejercen sobre el mismo sujeto activo, puede determinar que uno considere que estamos en presencia de actividades empresariales o no. En los países de base romano

³⁴ “Tributación de No Residentes y Fiscalidad Internacional” – Francesc Barnadas – 1997.

germánica la división entre el carácter civil y comercial³⁵ de una actividad es clara y definida, pero países como los de origen anglosajón no realizan esta distinción de igual forma. Este problema de interpretación y forma, determinaría que se configure la presencia de Establecimiento Permanente dado que se entienda o no que se está en presencia de una actividad empresarial que combine capital y trabajo para la consecución de un fin económico.

En el tratado firmado entre EEUU y México, por citar un caso, no se trata este conflicto ni hay una definición legal específica sobre este tema, pero sí análisis técnicos que al analizar este punto entienden que capitales provenientes del primero buscan en el segundo establecer actividades principalmente de servicios, de forma de tratar de obtener mayores ventajas mientras no se repatríen los beneficios generados, logrando de esta forma optimizar la ecuación económica.

Por otro lado la legislación mexicana incluye en la definición de Establecimiento Permanente la realización de actividades económicas que combinen capital y trabajo, la realización de actividades culturales deportivas y la prestación de servicios en forma independiente por medio de profesionales, en tanto no así la española, que la trata por fuera de la definición³⁶; la chilena no practica una definición específica, salvo en los convenios que firma y en la normativa para evitar la doble tributación³⁷.

³⁵ Artículo 1º Ley 16.060, "Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas físicas o jurídicas, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos al ejercicio de una actividad comercial organizada..."

³⁶ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, Capítulo VII

³⁷ Artículo 41, Decreto Ley 824, 27 de diciembre de 1974.

En igual sentido podría darse el caso, como sucede en países como Alemania o Argentina en los cuales la realización de actividades independientes realizada por profesionales aplicarían no el concepto de establecimiento permanente sino aquel que surge la aplicación del artículo 14 del Modelo OCDE, en él se considera el criterio de base fija. En el caso de la legislación argentina no contaríamos con una definición dentro de la Ley a las Ganancias o a la Ganancia Mínima Presunta, y sí en sus convenios ratificados y en la remisión a opiniones y circulares de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos), órgano tributario de aquel país.

En este caso las discrepancias de estar considerado un criterio u otro estaría en el caso de profesionales agrupados bajo un fin común. Estarían beneficiados por esta interpretación en el sentido de no verse como una unidad económica, al no configurar Establecimiento Permanente y sí base fija por profesional. Asociarlo a la permanencia en el Estado de la fuente, daría lugar a pérdida de renta del país de la fuente por una ficción que no se condice con la realidad, aspecto analizado por la AFIP³⁸ y material de discrepancia en el convenio firmado entre México y EEUU, junto al tema de la industria maquiladora³⁹.

Resta por comentar el trato realizado a las actividades que por sus características están excluidas de la definición de establecimiento permanente y los establecimientos que se fijan en forma ficta: actividades de construcción, agencia y los casos de los servicios de consultoría y el caso específico de las compañías de seguros.

³⁸ Administración Federal de Ingresos Públicos, [http:// biblioteca.afip.gov.ar](http://biblioteca.afip.gov.ar)

³⁹ Presidencia de la Republica de México, <http://foros.fox.presidencia.gob.mx>

Las actividades excluidas son las de carácter preparatorio o auxiliar que se expresan en la definición manejada en su párrafo cuarto, o sea, que se quiere llegar a que el país fuente de la actividad empresarial grave estas rentas y sean por una actividad productiva, cuando se logre reconocer la relación directa entre la actividad productora o generadora y los beneficios generados. Esto lleva a que a la hora de determinar qué actividades se consideran preparatorias o auxiliares tendremos que ir caso a caso para determinar según el ramo de actividad o las características del negocio si son actividades productivas.

El órgano tributario de Alemania, como el de Estados Unidos, consideran la relación que guardan las actividades en el objeto social de la Matriz con su subsidiaria, como elemento primario de consideración de este punto. En el caso de México no hay reglamentación que determine este hecho, ni a nivel jurisdiccional. En tanto Argentina, a nivel de AFIP, no toma en cuenta este hecho y ha determinado la realización de publicidad y promoción de productos como establecimiento permanente. En el tratado que Chile tiene firmado con España excluye expresamente de la redacción literales e y f del referenciado párrafo. Esto demuestra el aspecto subjetivo de este hecho, encontrando tanta amplitud como casos.

Por otro lado el literal que genera mayores inconvenientes es el (a) del Modelo OCDE que es excluido del Modelo ONU, el cual expresa “*La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa*”. La exclusión se justifica doctrinariamente⁴⁰ por el hecho de representar un

⁴⁰ - Double Taxation Conventions– Prof. Klaus Vogel – tercera edición -1997

-Revista Tributaria 177 “Revalorización del principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional” – Cr Raúl D`Alessandro, noviembre-diciembre 2003.

aporte marginal dentro de la estructura del negocio de la empresa extranjera y de difícil separación de la actividad en la Matriz.

En estos puntos, países como Argentina y Brasil, abastecedores de materias primas a nivel mundial, tratan de reflejar esto acercándose lo más posible al criterio manejado por el Modelo ONU sobre este punto. Ejemplo en este sentido es el manejado en los tratados aprobados que Argentina mantiene con el Reino Unido, Canadá y España, donde adopta en este aspecto el artículo quinto del Modelo ONU y en el caso del firmado con Chile en el marco del Modelo Andino. Por otro lado Brasil, a través de su sistema federal, en estos casos es propenso a establecer la existencia de establecimiento permanente más aún en los casos en donde los precios internacionales son muy superiores a los locales de las materias primas para estos supuestos⁴¹.

En el caso del supuesto de construcción o instalación, la principal discusión se centra en el período en el que se desarrolla la obra y la utilización de contratistas locales, así como los servicios de inspección de obra para computar el tiempo de realización de esta actividad empresarial. En lo que respecta a la duración, salvo la Ley a la Renta mexicana que incluye el concepto de Establecimiento Permanente y es aplicable en los casos en los que no exista acuerdo firmado, las restantes legislaciones consultadas integran su normativa en función de los acuerdos firmados. Por lo que México en la ley

-“Informe sobre situación actual de la tributación en los países del MERCOSUR” – BID, Washington, 2001, Conclusiones Finales.

- bibliotecaelectronica@afip.gov.ar, artículos varios

⁴¹ Deloitte Brasil, Consultoría Tributaria, “Tácticas tributarias para instituciones financieras”, “Requerimientos de Reorganización Societarias en Brasil”, Marcelo Natale – agosto 2005

considera el plazo de 6 meses como el resto de los países en desarrollo, en tanto los países desarrollados, como EEUU, Alemania y Reino Unido manejan el plazo de los 12 meses, siendo propicios todos a no considerar los períodos de interrupción por razones ajenas a la empresa contratante en el Estado de la fuente. Otro aspecto es la consideración que nos encontramos ante la presencia de Establecimiento Permanente, sin importar la duración, manejando el criterio de atribuir un porcentaje significativo del rubro retribuciones, citando un par de ejemplos: España trata de introducir en sus convenios el porcentaje del veinte por ciento, en cambio el criterio argentino es de introducir un diez por ciento.

En definitiva sobre este aspecto hay tantas soluciones posibles como acuerdos establecidos entre diferentes partes. En tanto para las actividades ejercidas por medio de representantes las discrepancias se centran a nivel de los órganos tributarios en el sentido de determinar la independencia o no del agente en la consecución de acuerdos por y en nombre de la empresa extranjera. La sustancia relevante de este aspecto, que se encuentra en la cláusula del agente dependiente, puede convertir a residentes del país de la fuente, personas físicas, morales o jurídicas, en un establecimiento permanente de los residentes del país del inversor.

El párrafo quinto del Modelo OCDE expresa “*actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa*”, lo que también recoge el Modelo ONU con la variante de excluir la entrega y el mantenimiento de stocks de mercaderías por el referido agente de lo dispuesto en el párrafo cuarto del primero. Esto por la realización de actividades de carácter empresarial.

En estos casos los países que se han inclinado no sólo en la firma, sino en la interpretación de este aspecto por lo que expresa el modelo ONU, han sido Argentina y México, mientras que los demás países latinoamericanos se han inclinado por el formato OCDE. Ejemplo de esto es Argentina en sus convenios con España y Reino Unido, y por otro Chile con EEUU y España.

La discusión se centra en cual es la prueba de la dependencia y las presunciones que se manejan para su configuración. En el caso alemán se considera para la configuración de estos actos contar con poderes legales firmados, mientras que para EEUU, Reino Unido o Nueva Zelanda, países anglosajones, no es requisito contar con poderes, siendo suficiente el hecho de ejercer la representación mediante la firma de convenios o contratos en nombre del mandante.

En tanto legislaciones como Argentina y Brasil se han inclinado en declarar la dependencia en circunstancias en donde se ha realizado -por parte del residente en el país de la fuente- todo el proceso de negociación y confección de documentos, con la posterior firma del representante extranjero de la firma.

Argentina a su vez considera que cuando no se respete las transacciones entre el agente y la empresa extranjera, el principio de partes independientes ("arm's length"), también se presumirá la dependencia y posterior calificación de Establecimiento Permanente⁴², que se ha visto reflejado en el convenio que este país mantiene con el Reino Unido.

⁴² Expresiones de Daniel Gutman, Socio Deloitte & Co. S.R.L., en almuerzo de trabajo Buenos Aires - 2008.

De todas formas, fuera de este aspecto de presunción, está el hecho de la habitualidad en la realización de acuerdos y del volumen de negocios que maneja, ya que si este agente centra toda o gran parte de su actividad en una sola empresa sería muy difícil de explicar el carácter público.

En lo atinente a la actividad de seguros, los países de menor desarrollo -y en gran medida los latinoamericanos- se basan para incluir este instituto en que las agencias de compañías extranjeras de seguros, al realizar sus actividades en estos países en forma reiterada y manejando grandes volúmenes de operaciones y elevados montos, no pueden ser gravadas en ellos porque no responden al concepto básico de lugar fijo de negocios de la definición Establecimiento Permanente, ni a las previsiones sobre agentes dependientes del párrafo quinto de los modelos de mayor difusión y en los que se basan las interpretaciones doctrinarias. Por ello, se trata de incluir dentro de la definición de Establecimiento Permanente la ficción que propone el Modelo ONU, según el cual se considera que las compañías de seguros tienen un establecimiento permanente en el país de la fuente *“cuando reciben primas o aseguran riesgos en dicho país, a través de personas que no sean agentes independientes”*. Este apartado ha sido incluido en las negociaciones de los tratados que Argentina, Brasil y México llevan a cabo. En los tratados celebrados por Argentina se ha incluido además las actividades de reaseguro, gravando estas actividades como un porcentaje de la prima bruta.

La última apreciación en cuanto a la inclusión de ficciones es por los servicios de consultoría, donde se repiten las apreciaciones del párrafo anterior en cuanto a los países que tratan de incluirlo. Estos transcriben lo que establece el Modelo ONU, chocando con la interpretación dada por los países principalmente de Europa y EEUU, proclives a proteger la obtención de rentas provenientes del conocimiento generado en estos y aplicados en el país de la fuente.

Aquí la consideración de los países latinoamericanos es la de incluir en el instituto Establecimiento Permanente cuando este servicio es prestado en un proyecto, proyectos conexos o múltiples, para una misma firma asociado a un período de permanencia.

3.3.6. Síntesis y opinión.

El instituto Establecimiento Permanente está en la órbita del Derecho Tributario Internacional directamente relacionado al tema Doble Tributación Internacional, por lo cual se le puede considerar como una entidad no residente que opera en un Estado cuando actúa en un establecimiento permanente en forma continuada o habitual, disponiendo de instalaciones o lugares de trabajo en los cuales realiza parte o toda su actividad, o actúa por este establecimiento mediante agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente.

Se considera renta imputable al Establecimiento Permanente los rendimientos de las actividades económicas desarrolladas por el mismo, como todos aquellos rendimientos que deriven de elementos patrimoniales afectados a las actividades mencionadas y las ganancias o incrementos surgidos en elementos patrimoniales vinculados a través de aspectos funcionales del establecimiento. Si se configuran los elementos sustanciales de la definición dada al Establecimiento Permanente, se gravarán sus rentas como si se tratase de una entidad (persona física o jurídica) de la misma manera que las entidades residentes.

Por lo que resultará fundamental para la posibilidad de gravar las rentas generadas, en efecto, el artículo séptimo del modelo OCDE y ONU, base para la casi totalidad de los convenios firmados y en los que se basa la doctrina para elaborar su cuerpo de conocimiento. Ese artículo establece que los “beneficios de una empresa de un Estado

contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso los beneficios pueden someterse a imposición en este último Estado”. Esto es debido a que la base de este criterio se encuentra en mantener el criterio de la residencia o renta mundial, por el cual quedan sujeta a gravamen todas las rentas de una persona física o jurídica residente, nacional o en su caso domiciliada en el Estado que aplica el criterio; significando el Establecimiento Permanente una excepción a esta regla.

Como se expuso, los diferentes Estados dentro de su territorio soberano establecen el modelo impositivo que entienden conveniente de acuerdo a sus características particulares (políticas, económicas y sociales), lo que determina que dicha soberanía choque con la de otros estados a la hora que se den transacciones entre entidades que realicen actividades empresariales en más de un estado.

Los distintos modelos impositivos y la forma de atribuir la potestad tributaria determinarán que un mismo sujeto pasivo se encuentre doblemente gravado, configurándose no solo doble imposición jurídica sino económica.

Surge así un conflicto de intereses, donde se contraponen las posiciones de los países exportadores de capitales y los receptores de los mismos. Estos últimos pierden la posibilidad de obtener beneficios fiscales sobre las rentas de fuente local de las empresas no domiciliadas, generándose una baja en la recaudación de dichos Estados, lo cual hace perder una importante fuente de orden económico financiero, al ser éstos menos desarrollados y con necesidades urgentes de mejorar la recaudación para satisfacer las necesidades de carácter público.

Ante esta realidad los diferentes Estados manejan la posibilidad de celebrar acuerdos multilaterales, bilaterales o a través de subvenciones o privilegios impositivos en sus legislaciones internas con el fin de incentivar ciertos sectores de la economía. En este marco, lo que ha rendido frutos es la celebración de acuerdos bilaterales para armonizar los diferentes criterios utilizados, explicando su aplicación y difusión en los distintos criterios utilizados para definir los mismos hechos y son a la vez una forma de relacionar económica y políticamente a diferentes países.

La globalización de la economía ha producido una deslocalización de las actividades y una adecuación de los modelos de negocio a las oportunidades ofrecidas por las nuevas tecnologías, instrumentos financieros y los rendimientos de capitales en otras zonas geográficas. Este hecho ha supuesto un creciente volumen de operaciones realizadas entre entidades vinculadas, teniendo lugar un fenómeno muy preocupante para las Administraciones Tributarias, como es el de las alteraciones en los precios de mercados entre dichas empresas vinculadas, que puede producir una transferencia de beneficios a países de más baja tributación.

Tomando en cuenta la perspectiva de los diferentes autores consultados y el relacionamiento que existe entre los diversos Estados, la eliminación de la doble imposición no sólo tiene el sentido en tratar de eliminar la sobrecarga fiscal que soportan las empresas, como así en las corrientes de capitales, por lo que se mejora el “*clima de negocios*” general brindando a los inversionistas la seguridad jurídica. Este avance y sofisticación de las actividades empresariales ha resaltado la aplicación del criterio Establecimiento Permanente, el cual se ha ido adaptando a la complejidad y diversificación de las modalidades que puede asumir la presencia de una empresa extranjera dentro del territorio de un país ajeno a su sede principal.

El fin último que se persigue con la utilización de este instituto es establecer un sistema que permita una recaudación de forma eficaz segura y rentable, de forma de aplicar la recaudación en la fuente generadora de rentas, generadas por no residentes en el contexto de una realidad cambiante.

Lo deseable y a lo que apuesta la doctrina en forma general es unificar los criterios para definir el concepto de Establecimiento Permanente, tanto en los convenios a suscribir como en la legislación interna. Pero muchas veces la realidad evoluciona más rápidamente que la voluntad de conseguir estos objetivos, como el hecho de que los aspectos ajenos a los tributarios llevan a la utilización de este medio con el fin de redistribuir recursos dentro de las economías domésticas en detrimento de la armonización, simplicidad y equidad, principios a lo que aspiran los modelos tributarios.

3.3.7 Cómo determinar los beneficios y los gastos que se cargan al Establecimiento Permanente.

Los beneficios del Establecimiento Permanente se determinan con independencia del establecimiento principal o casa matriz, tratándose como una empresa totalmente diferente con las condiciones que determina el mercado, apoyado en el principio de partes independientes.

En cuanto a la registración de los beneficios generados, el artículo séptimo de los Modelos, la doctrina y las legislaciones consultadas manejan por un lado el balance consolidado, por lo que se tiene una visión general de ingresos, distribuyéndose según índices prefijados. Ejemplos que se han manejado son el grado de capital utilizado, volumen de actividad, insumos utilizados, entre otros. Por otro lado se maneja el

criterio de contabilidad separada, donde se determinan los rendimientos del establecimiento permanente como si se tratara de una empresa distinta e independiente.

En términos generales se maneja el segundo criterio, el cual reconoce el principio de *arm's length*⁴³. En tanto el primero, es necesario que sea aplicable en relación a la legislación interna del Estado que lo quiera aplicar, con la condición de que sea de regular aplicación en el país que lo aplica y que se respeten los criterios manejados en el resto del articulado.

En cuanto a los gastos podrán deducirse los gastos necesarios para obtener y conservar la fuente productora de rentas, dejando claro que dichas deducciones seguirán las normas aplicables a las empresas residentes. Dentro de los gastos, tenemos los gastos de administración incurridos por la casa central, que podrán ser deducidos por el Establecimiento Permanente.

En lo referente a intangibles los costos asociados a su creación por parte de la central se distribuirán en función del uso que se les de.

En lo que respecta a las cuentas de capital, éstas no serán incluidas y se eliminarán, caso de los intereses que se giran por préstamos recibidos.

Lo anterior va de la mano de la consideración de si todas las rentas que se generan a través del Establecimiento Permanente se le atribuyen a él por el criterio de la vinculación efectiva. Donde se cargarán al Establecimiento Permanente las actividades

⁴³ CDI 1994, Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales

empresariales que guarden relación directa con el Establecimiento Permanente, que se encuentra explícito en el Modelo OCDE en su numeral 1 del artículo séptimo. Por el otro, lo que buscan los países en desarrollo de atribuir todas las rentas generadas por el Establecimiento Permanente, guarden o no relación con la matriz.

3.3.8 Mecanismos para evitar la múltiple tributación internacional, especialmente los tratados suscriptos entre los Estados; criterio basados en la exención y en el crédito.

Dentro de los tratados internacionales para evitar la doble tributación, así como en otros acuerdos de carácter comercial o de voluntad de las legislaciones internas de los diferentes Estados con carácter de reciprocidad, se toman como métodos para disminuir los aspectos negativos de la múltiple tributación, a grosso modo, los métodos denominados del crédito (tax credit) y el de la exención, como los más utilizados.

El vínculo entre la aplicación de estos métodos y el instituto Establecimiento Permanente se da luego que se define la existencia o no de Establecimiento Permanente, siendo necesario establecer la forma en que se definen los beneficios que se le dará al Establecimiento Permanente para evitar las diferencias ante el fisco de origen.

Recordemos que más allá de los tratados que se celebran entre los Estados, en más de una ocasión, como se ha expuesto, se puede dar el caso que no tengamos un convenio y sea la legislación interna del país de la fuente, la que aplica su normativa interna para definir, con la problemática de mantener dos definiciones diferentes o que la forma de determinar los beneficios del Establecimiento Permanente sean considerados de diferente forma.

Pueden valuarse estas medidas como la forma que un Estado tiene de renunciar a su potestad tributaria de gravar en este caso rentas. Caso claro en países que adoptan criterios de sujeción personal, por lo que las medidas a adoptarse pueden significar la exoneración de rentas obtenidas en el extranjero y de los bienes situados en el exterior; siendo en algunos casos paliativos y en otros eliminándose los efectos nocivos de la doble tributación.

Dentro de los métodos que se utilizan, se discriminan los que operan sobre la base gravable y por otro sobre el monto del impuesto a pagar.

Método de la Exención, el cual opera sobre la base gravable, opera a través de él. El país de residencia renuncia a gravar las rentas provenientes del país de la fuente, excluyendo de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el país de la fuente. Esta se podrá aplicar en forma de exención total o progresiva. En la primera, la renta se ignora en forma completa, mientras que en la progresiva, si bien se grava en el país de residencia se toman en cuenta para fijar la tasa promedio, por lo que la tasa impositiva es calculada tomando en cuenta el total de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo y una vez calculada la alícuota se aplicará sobre el monto imponible. Este método tiende a equilibrar en sus efectos a la aplicación del principio de atribución tributaria de la fuente suponiendo una renuncia de la soberanía tributaria por el Estado que la aplica. Hay que mencionar que éste, en la mayoría de los casos, se acepta en régimen de reciprocidad.

Este método es perseguido en líneas generales por aquellos Estados donde se encuentra la fuente generadora de rentas, cumpliendo la función de estímulo de inversiones en su territorio por el hecho de que los beneficios otorgados recaen en el inversor y no en el fisco del país de residencia. En cambio, los países que intentan gravar a sus residentes

por el total de sus rentas aducen la falta de neutralidad fiscal en cuanto a la localización de inversiones sobre otros estados.

Dentro de lo mencionado anteriormente se han dado casos en donde el Estado de residencia grava en menor medida las rentas generadas o simplemente están fuera de reglamentación. En estos casos estaríamos en presencia de una doble exoneración fiscal, con el consiguiente efecto discriminatorio a los que obtienen rentas al interior del Estado donde se encuentra la fuente generadora de rentas.

Método del Crédito, a través de éste se permite el descuento del impuesto liquidado en el país de residencia del impuesto que se pagó en el país del inversor. Esta hipótesis es viable sólo si el país que concede el crédito está afiliado al criterio de residencia o renta mundial, por lo que las rentas de origen extranjero generadas en impuestos iguales o similares, que se hubieran tributado estén bajo el régimen general de imputación, créditos y deducciones, según el caso.

Este cuenta con dos variantes de aplicación del método, la primera de imputación integral o crédito total, por el cual se imputa el impuesto que se pagó en el extranjero, sin limitaciones, cabiendo la posibilidad de reclamar devolución en el Estado de residencia por el exceso abonado en el exterior. La segunda variante se imputa al impuesto abonado en el extranjero, pero hasta el límite del impuesto en el país de residencia, teniendo el defecto de compatibilizar las legislaciones internas, en caso de no existir convenio sobre éste.

Variantes del método que operan sobre el monto del impuesto a pagar son la del *Crédito por Impuesto Exonerado (tax sparing)*, que evita el problema que se genera cuando se dan al mismo tiempo exenciones impositivas, por lo que el país de residencia otorga

crédito por lo efectivamente pago y por aquella proporción que se exonera por incentivos; y el método de *Diferimiento de Impuestos (tax deferral)* no gravando el país de la residencia, hasta no bien se repatrien los beneficios obtenidos.

El Profesor Valdés Costa⁴⁴ ha expresado al respecto de la utilización de este último método, los perjuicios que ocasiona para los países base de la fuente generadora de rentas, debido a la definición de dos o más legislaciones de criterios disímiles, donde la estructura de impuestos iguales o similares (en cuanto a su liquidación, inclusión, deducciones y acreditaciones), generan reliquidaciones y confusiones entre los contribuyentes, sumado a la neutralización de las exenciones impositivas que se otorgan en el país de la fuente, por el hecho que si no hay pagos no habría devoluciones en el país de residencia, anulando la eficiencia de los incentivos fiscales para atraer inversiones provenientes del extranjero.

En tanto en lo que refiere al otorgamiento de exenciones remarca que bajo ciertos supuestos el sacrificio fiscal que realizan los países en desarrollo para evitar la sobrecarga fiscal no se justificaría cuando el tipo impositivo del estado de residencia es inferior a la que maneja el estado de la fuente, produciéndose así una doble exoneración fiscal.

⁴⁴-“Instituciones de Derecho Tributario” – Dr. Valdés Costa - 1992

- Revista Tributaria 80 “Notas preliminares sobre el convenio entre Uruguay y la República Federal Alemana para evitar la doble imposición” – Dr. Valdés Costa, setiembre-octubre 1987.

- Revista Tributaria 87 “Dictamen del Dr Ramón Valdés Costa ”, 28 de octubre de 1988, dirigido al Sr. Presidente de la Comisión de Asuntos Internacionales.

Por último destaca que es difícil beneficiarse de sus beneficios si no se aplica en el marco de acuerdos bilaterales.

4. Análisis conceptual del Instituto Establecimiento Permanente en el Uruguay.

Con la entrada en vigencia de la Ley 18083, se produce un cambio sustancial en el sistema tributario uruguayo; y dentro del contexto de este trabajo, suprimiéndose impuestos como el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio y el Impuesto a la Renta Agropecuaria sustituyéndolo por un modelo de imposición a la renta a las actividades económicas de residentes y no residentes y a las personas físicas, a través de un sistema de tributación dual.

Sin abandonar el criterio de atribución de la potestad tributaria de la fuente, por el cual el nacimiento de la obligación tributaria se encuentra en la realización de actividades que combinara capital y trabajo dentro del territorio nacional sin importar qué característica tuviera aquel que las obtuviera.

En este contexto se introduce en la legislación interna el concepto de Establecimiento Permanente y su existencia se explica en que se pasa a una tributación a los no residentes, en donde se establece este instituto para establecer cuando una persona física o jurídica de otro Estado será considerada residente a efectos tributarios; donde se liquida un impuesto u otro si estoy en presencia de un establecimiento permanente o no. Con la consecuente diferencia en la estructura de liquidación, normas aplicables y tasas.

Los elementos con los que se contaba a nivel de normas tributarias, anteriores a esta ley, se encontraban dentro del Texto Ordenado 1996 en el título segundo capítulo 46 y 49 con los tratados firmados con la República Federal Alemana y la República de Hungría. La definición aquí convenida en su redacción corresponde al Modelo OCDE; sin más antecedentes al respecto y con el fin de dividir entre los Estados contratantes la potestad de gravar por uno u otros ciertos beneficios surgidos en la realización de actividades empresariales.

Por lo que el análisis de la definición de Establecimiento Permanente en la tributación a la renta no estará dirigido a los conflictos que pudieran surgir en relación a la aparición de doble imposición internacional, sino establecer que es o no Establecimiento Permanente para la legislación interna y las consecuencias en el contribuyente y si fuera el caso, en los representantes.

Los elementos que utilizaré para enfocar este tema son el Texto Ordenado en su antigua versión, en su Título 4 referente al Impuesto a la Industria y Comercio (IRIC) y Título 8 referente al Impuesto a la Renta Agropecuaria (IRA), y en su versión actualizada en el Título 4 Impuesto a la Renta de Actividades Económicas (IRAE) y Título 8 Impuesto a la Renta de no Residentes (IRNR)⁴⁵, como sus normas complementarias Decreto 150/007 y 149/007.

4.1. Imposición a los no residentes, conceptos previos:

4.1.1.1. Concepto de residencia.

⁴⁵ Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006, Nuevo Sistema Tributario.

El artículo 6° del Título 8 (IRNR) establece lo que se entenderá por no residente; como *“todas aquellas personas físicas y demás entidades con o sin personería jurídica, que no se encuentren incluidas respectivamente en la definición de residentes establecidas en los artículos 7° y 8° del presente título”*. Por ello se convierte en un criterio residual determinado por la definición que se da por residente.

El artículo 7° establece lo que se entiende por residente para las personas físicas. En su literal A establece un tiempo mínimo de estadía en territorio uruguayo, de 183 dentro del año civil tomándose en cuenta las ausencias esporádicas del país. En tanto el literal B establece se *“radique en territorio nacional su núcleo principal o base de actividades o intereses económicos o vitales”*. Esta redacción es definida en igual modo que la que utiliza el modelo español de tributación de los no residentes. Agrega a su vez una presunción relativa en la cual cuando en territorio nacional se encuentren radicados cónyuge e hijos menores se entenderá residente, salvo prueba en contrario. Esto determina la carga de la prueba en el contribuyente.

En tanto el artículo 8° lo define para las personas jurídicas y otras entidades, donde se considerarán para nuestra legislación residente a todas aquellas entidades *“que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales”*

En estos artículos se maneja un criterio netamente fiscal donde la tarea es tratar de encontrar un punto de conexión estableciendo una relación entre la administración tributaria y las entidades o las personas físicas. De esa manera se determinan su responsabilidad tributaria: base en territorio nacional en el cual se requiere mantener relaciones personales y/o económicas más estrechas con éste, más allá de la

consideración de la definición de residencia civil, que necesita de mayores exigencias y plazos⁴⁶.

4.1.1.2. Rentas empresariales y asimiladas.

El artículo tercero del Título 4 del Texto Ordenado 1996 actualizado, define lo que se entenderá por rentas empresariales y es referencia de lo que se entenderá por éstas para establecer el hecho generador en el IRNR.

En el literal A del mencionado artículo las establece en función de la forma jurídica que las entidades toman, incluyéndose prácticamente el universo de formas que recoge la Ley 16.060 de Sociedades Comerciales, las agrarias sin importar su forma y en el numeral cuatro incluye a los establecimientos permanentes. Por lo que ya sin importar la forma en que obtenga sus rentas todas estarán incluidas por el respectivo impuesto por ser obtenidas por una entidad bajo cierta forma jurídica. Con las excepciones del numeral 8, que excluye a las sociedades de hecho, en función de que sea integrada por personas físicas y en el caso de que obtengan rentas puras de capital, integradas por personas no residentes.

En tanto en el literal B en su numeral primero, por las entidades que no se establezcan en lo anterior define sí lo que se consideran rentas empresariales como “*actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas*” y define empresa “*como una unidad que combina capital y trabajo con el fin de obtener un resultado económico intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios*”. Se excluye a aquellas donde la aplicación de capital se

⁴⁶ Código Civil, Título II artículo 24 al 38. “Del domicilio de las personas”

aplique a las actividades particulares del titular y en los casos de prestación de servicios la actividad personal se desarrolle utilizando capital aportado por el propietario. En tanto en el literal 2 de este apartado describe y enumera las actividades agropecuarias.

Por el lado de las rentas que no son empresariales, por lo que se acaba de relevar pero que la ley las asimila en el artículo 4 Título 4 del Texto Ordenado de 1996, en éste plantea la enajenación o promesa de venta de inmuebles siempre que deriven de loteos y cuyo número sea superior a 25; o en el caso que el número de ventas exceda en dos en el año fiscal y cuyo valor exceda en el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio. Por último termina por excluir las anteriores cuando se configuren por disolución del condominio sucesorio, por permanecer en el patrimonio de su titular por más de 10 años y la venta de unidades de acuerdo al régimen de incorporación de inmuebles a propiedad horizontal⁴⁷, tomándose la venta como una solo venta.

Además de estas consideraciones el artículo 3 del Título 8 define como si fueran de fuente uruguaya a las rentas obtenidas por ciertas actividades realizadas en el extranjero. Por lo que considera de fuente uruguaya a los efectos del IRNR las rentas obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE.

El artículo termina con la consideración de las rentas obtenidas en el “*arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de derechos federativos, de imagen o similares de deportistas*”; culminando con la mención de las tareas de mediación sobre las anteriores.

⁴⁷ Decreto-Ley N° 14.261, setiembre 1974.

El artículo 11 del Decreto 149/007, se encarga de especificar qué servicios brindados desde el exterior a contribuyentes del IRAE quedan alcanzados por el IRNR; considerándose de fuente uruguaya las rentas obtenidas de la prestación de servicios de carácter técnico prestados en el ámbito de las actividades de gestión, técnica, administración o asesoramiento de cualquier tipo.

En el caso de servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE por rentas no gravadas, la Ley faculta a determinar al Poder Ejecutivo a determinar el porcentaje que se considerará de fuente uruguaya. Es así que el Decreto 149/007⁴⁸, establece el 5% del ingreso total de fuente uruguaya con la condición de que los ingresos comprendidos en el IRAE, que obtiene el usufructuario de tales servicios, no superen el 10% de sus ingresos totales.

Otras rentas consideradas de fuente uruguaya y que la Ley faculta al Poder Ejecutivo a determinar su porcentaje y forma de calcular la porción de renta de fuente uruguaya, son las provenientes de las compañías de seguros en cuanto a sus actividades de seguros y reaseguros por los riesgos cubiertos en territorio nacional o residentes en el territorio por el tiempo de celebración del contrato⁴⁹, en lo que respecta a la normativa dentro del IRAE. Por otro lado, dentro del Título 8 en su artículo 13 referenciado con el nombre Rentas de Fuente Internacional, describe una lista de servicios que se prestan parcialmente en el Uruguay de compañías extranjeras, como la de los seguros, transporte marítimo, aéreo o terrestre, de la industria cinematográfica, agencia de noticias y la cesión de uso de contenedores, determinándose fictamente el porcentaje de

⁴⁸ Artículo 21 Decreto 149/007, Rentas Vinculadas a Actividades Internacionales

⁴⁹ Artículo 7 Título 4 (IRAE) T.O. 1996, Fuente Uruguaya

la renta de fuente uruguaya, para luego sobre este porcentaje aplicar la alícuota del impuesto considerado.

4.1.1.3. IRAE o IRNR.

El artículo 5 del Título 8 establece que las personas físicas y demás entidades, no residentes en el territorio nacional en tanto no actúen en el territorio mediante establecimiento permanente, estarán incluidos dentro del Impuesto a la Renta de los No Residentes, apoyándose en la definición dada en la redacción de la normativa del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, para definir el término Establecimiento Permanente.

En tanto en el artículo 3 numeral A del Título 4 se establece que este impuesto gravará las rentas generadas por establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República y complementariamente en el mismo texto, en el artículo 9 literal B incluye a los establecimientos permanentes de entidades no residentes dentro de los sujetos pasivos de este impuesto.

Por lo que, con lo anteriormente expuesto se desprende que la utilización del concepto de establecimiento permanente se aparta del objetivo que se le da a nivel internacional como metodología para evitar los efectos negativos de la doble imposición internacional y la determinación de qué Estado será quién grave rentas generadas al considerar entidades constituidas en un Estado diferente al cual se realizan actividades empresariales, sino que establece la inclusión de un no residente, persona física o jurídica dentro del ámbito del IRAE o del IRNR.

El efecto que genera quedar incluido en un régimen u otro no es hecho menor, sino que implica importantes diferencias desde el punto de vista tributario. El IRAE grava la renta neta, calculada de deducir de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados y que estos gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas. Sumado a que si estamos en presencia de Establecimiento Permanente se deberá cumplir con los deberes formales ante la administración, como de inscripción y obtención de número de identificación, llevar documentación propia, y deberá calcular el monto imponible de sus obligaciones tributarias de acuerdo a normas del IRAE, aplicando la alícuota de 25% sobre la titularidad de las rentas obtenidas en el país, recayendo la responsabilidad en cabeza propia, quedando obligados a designar a una persona física o jurídica residente en la República para que “lo represente” ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones generadas. No menor es la inclusión de esta figura, el que será solidariamente responsable de las obligaciones de su representado y la no comunicación a la Administración de su designación se considerara presunción de defraudación según nuestra legislación tributaria.

En tanto el IRNR es un impuesto de liquidación anual, que grava rentas de fuente uruguaya de cualquier naturaleza obtenidas por personas físicas y otras entidades no residentes y asimila como fuente uruguaya la prestación de servicios técnicos desde el exterior a contribuyentes del IRAE y los servicios de intermediación de transacciones referentes a deportistas (imagen, derechos federativos). La forma de liquidación, en la generalidad de los casos es vía retención, la alícuota general es del 12% y diferencial entre el 3% para intereses correspondientes a depósitos en moneda nacional y unidades indexadas, obligaciones y otros títulos de deuda, intereses en moneda nacional a menos de un año sin cláusula de ajuste 5% y 7% dividendos o utilidades pagados o acreditados por contribuyentes de IRAE.

Las rentas de este último impuesto son las generadas en la realización de actividades empresariales, de trabajo, de capital o aumentos patrimoniales, remitiéndose a normas del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas para las rentas generadas en actividades empresariales y asimiladas a estas y al Impuesto a la Renta de las Personas Físicas por las restantes rentas consideradas⁵⁰.

En cuanto al monto imponible se tendrá en cuenta el origen de ésta, no compensándose pérdidas y ganancias entre sí, por lo que el Título 8 trata las rentas generadas en actividades empresariales y asimiladas por el total de los ingresos de fuente uruguaya y las restantes rentas determinadas en el artículo 2 del mismo Título por las rentas computables según lo establecido para el IRPF⁵¹.

En cuanto a la existencia de retenciones sobre rentas a girarse fuera del territorio nacional la base imponible se determinará sumando al monto neto a acreditarse la retención aplicada.

4.1.1.4. Legislación interna e internacional.

La estructura jurídica uruguaya se basa, en orden de prelación, en la Constitución, pasando por las Leyes y demás normas de menor jerarquía como los decretos y resoluciones administrativas, no siendo ajeno a esto lo referente a la normativa tributaria.

⁵⁰ Artículo 2, Titulo 8 (IRNR) T.O. 1996, Hecho Generador.

⁵¹ Artículo 12, Titulo 8 (IRNR) T.O. 1996, Monto Imponible

Los Tratados Internacionales firmados por nuestro Estado y luego ratificados por el Poder Legislativo adquieren fuerza de Ley y pasan a formar parte del régimen jurídico interno, y ante discrepancias con éstas, la doctrina mayoritaria⁵² entiende que priman sobre las disposiciones de las demás leyes, normas de “igual jerarquía”. A esto último ante vacíos recurriremos a la Doctrina, fuente de comentarios y soluciones.

En este contexto, la legislación interna uruguaya así como la Administración Tributaria han adoptado como principio de atribución de la potestad tributaria de rentas, el criterio de la fuente y la territorialidad, definiendo como renta de fuente uruguaya “*las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos*”. Esto surge del artículo 3 del Título 4° del Texto Ordenado (TO) en referencia al Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC) y lo recoge con igual redacción el artículo 7 del Título 4° del TO actualizado.

A su vez el último artículo mencionado recoge en su redacción, considerando de fuente uruguaya las rentas de compañías de seguros en cuanto a operaciones de seguros y reaseguros que cubran riesgos en la República y sobre personas que en el momento de realización del contrato tuvieran la calidad de residentes.

En igual sentido en párrafo subsiguiente se encarga de la mención de la prestación de servicios desde el exterior a contribuyentes del IRAE, facultándose al Poder Ejecutivo el establecimiento del porcentaje de renta de fuente uruguaya, considerando en estos

⁵² Véscovi, “Introducción al Derecho”, Editorial B, Argentina.

casos la fuente de renta donde se utiliza el servicio y no donde proviene, apartándose así de la definición ortodoxa del criterio de la fuente de atribución de renta.

Esta última consideración de la definición prestación de servicios toma en cuenta un criterio amplio por lo que estaría abarcando todo servicio prestado desde el exterior a un contribuyente del impuesto respectivo, dando solución a las discrepancias que existían en cuanto a la definición que marcaba la Ley antes de la entrada en vigencia de la ley 18.083, especialmente las surgidas de actividades consideradas gravadas como asistencia técnica. Aquí la doctrina se apartaba de las resoluciones que practicaba la Administración Tributaria así como la reglamentación.

La única excepción a este criterio de atribución rentas según el criterio de la fuente, se da en los tratados suscriptos y ratificados con Alemania y Hungría, que se incluye el concepto de establecimiento permanente siguiendo el Modelo OCDE, donde entre los estados contratantes se reconoce el criterio de residencia para la atribución de rentas incluidas dentro de estos convenios.

Diferente fin persigue la inclusión de concepto establecimiento permanente con la entrada en vigencia de la mencionada ley y que de igual forma no invalida las soluciones que se han tomado en estos acuerdos, ni en los que Uruguay participe en el futuro.

Lo anterior nos marca el contexto en el cual se enmarcará el concepto Establecimiento Permanente para nuestra legislación y cómo se atribuyen rentas, ya que en nuestro país se practica un criterio material de generación de renta con independencia de residencia o del lugar de celebración de los negocios jurídicos con alguna excepción, lo que determina el nacimiento de una obligación tributaria para un no residente por la

obtención de rentas de fuente uruguaya, excluyéndose las de naturaleza internacional y en algunos casos como excepción rentas puras de capital.

Sin importar que exista o no establecimiento permanente en el Uruguay de un no residente, estarán gravadas todas sus rentas de fuente uruguaya sin importar su nacionalidad mientras el Estado uruguayo no tenga celebrado acuerdo con el país de residencia de este no residente sobre estos temas.

A nivel internacional el concepto establecimiento permanente basa su existencia en la aceptación del criterio de la residencia o nacionalidad por el cual los países dadores de capital resignan de gravar a sus residentes por las rentas obtenidas en el exterior, bajo ciertas circunstancias detalladas en puntos anteriores.

En síntesis, en este caso el legislador no opta por tener una herramienta para atenuar o eliminar la doble imposición internacional que pudiese surgir y no abandona el criterio de la fuente para atribuir rentas, por lo que el efecto que se persigue es de alcanzar todas las rentas de fuente uruguaya de forma más eficiente y eficaz.

Lo que es factible de encontrar es cómo afecta la inclusión de este instituto de fiscalidad internacional en la legislación interna y cómo esto afectará la relación del Fisco nacional con los demás que se relacione por encontrarse gravando un mismo sujeto pasivo, y el sacrificio fiscal efectivo que realizaría el no residente en la República. Por lo que determinaría un estudio caso a caso, sobre cuál sería el efecto de quedar comprendido en una u otra versión del impuesto a la renta a que suscribe nuestro país.

Como último elemento a ser considerado en este apartado está la falta de pronunciamiento a nivel de reglamentación sobre este instituto y su alcance⁵³, por lo que, ante la falta de este elemento, la forma de encontrar soluciones en casos ambiguos o de dudosa posición, estará a nivel formal en los pronunciamientos que la Administración Fiscal vaya tomando a nivel de consultas vinculantes, por publicaciones o estudios que este organismo presente como la 1º Jornadas Tributarias 2008⁵⁴ y dentro del ámbito académico la opinión de la doctrina.

4.2. Establecimiento Permanente.

Dentro del marco jurídico uruguayo nos encontramos con dos criterios para definir el instituto Establecimiento Permanente. Uno, que se define con los convenios firmados y ratificados por Uruguay con la República Alemana y la de Hungría, que transcribe en forma general el artículo 5º y 7º del Modelo OCDE sobre doble tributación y donde nuestro país hace una excepción abandonando el criterio de la fuente y aceptando el criterio de la residencia para las obligaciones tributarias de residentes de los estados contratantes. Estos son acuerdos, por los cuales los Estados contratantes ceden potestad tributaria sobre rentas obtenidas en el país donde radica la fuente generadora de rentas, cumpliendo con ciertos criterios de permanencia o vinculación efectiva. Se encuentran en línea con los objetivos que a nivel de fiscalidad internacional se han planteado a lo largo de este trabajo, como la armonización y eliminación de distorsiones de entre las distintas autoridades fiscales.

⁵³ Salvo el artículo 63 del Decreto 150/007 con el título “Determinación de rentas de establecimientos permanentes”, disponiendo como se determinarán la renta bruta de fuentes uruguayas y cuales quedarán alcanzadas por el IRAE.

⁵⁴ Temario: Establecimiento Permanente en el Uruguay, día 9 de diciembre de 2008, UDELAR

Con la entrada en vigencia de la Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006 y los respectivos decretos reglamentarios⁵⁵ surge una definición de establecimiento permanente y su forma de atribuir rentas a éste.

Desde el punto de vista de los no residentes la aprobación de esta nueva normativa determina que dejan de tributar por todas sus rentas generadas en territorio uruguayo, sobre la renta bruta que generen. Se exceptúan las sucursales, entidades constituidas en el exterior pero que la ley las somete a controles mayores y que la Dirección General Impositiva las obliga a que planteen un sistema de liquidación sobre base real, o sea sobre su renta neta. Admite determinados gastos y trata las cuentas con su matriz como cuentas de capital, bajo el criterio que uno no puede contratar consigo mismo y de primacía de la realidad sobre las formas, salvo las que se realicen en condiciones como lo harían empresas independientes en condiciones de mercado.⁵⁶

Pasando su responsabilidad fiscal a estar determinada por la existencia en nuestro país de establecimientos permanentes bajo los supuestos de esta nueva normativa, lo que determinará que tanto la forma de cálculo del monto imponible, deducciones, tasas, responsables, inscripciones entre otros, varíe según nos encontremos ante el IRAE o el IRNR. O sea que desde el punto de vista de los contratantes, a la hora de realizar transacciones con personas físicas o jurídicas tendrán que analizar qué efectos fiscales, tanto como económicos y jurídicos implicarán.

⁵⁵ Decreto 150/007, Impuesto a la Renta de Actividades Económicas; Decreto 149/007, Impuesto a la Renta de los No Residentes y Decreto 148/007, Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, Decreto 344/008 Impuesto a la Asistencia a la Seguridad Social.

⁵⁶ Revista Tributaria 135 "Principios para la determinación de la renta de establecimientos permanentes y su aplicación a bancos, compañías de seguros y otras instituciones financieras" - Dr. Juan Manuel Albacete y Cr. Nicolás Juan. nov-dic 1996.

Otro hecho a considerar sobre este tema es la no discriminación o igualdad de trato ante los mismos hechos gravables. Por el lado de la legislación internacional y específicamente en el Modelo OCDE su artículo 24 trata el tema. Este contiene un ámbito de aplicación superior a la imposición a la renta, siendo de aplicación general a otros impuestos, y por el cual tiene como objetivo igual trato ante paridad de situaciones entre contribuyentes, exigiendo la no discriminación entre los Estados y la igualdad en el tratamiento jurídico y tributario. Sin olvidar que un residente por su calidad disfrutará de los beneficios por servicios y prestaciones sociales, por lo que se reconoce el trato diferente en materia fiscal entre residentes y no residentes.

Por lo que ante la existencia de Establecimiento Permanente, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 18.083, se crea un vínculo más estrecho con el Estado donde se genera la renta que determinaría que en estas circunstancias se consiga un trato igualitario con el residente de este Estado.

Desde el punto de vista nacional y en lo referente al Establecimiento Permanente, la legislación trata las rentas generadas por no residentes de forma diferente en cuanto a su responsabilidad y forma de liquidación ante la existencia o no de este instituto. Pero en el momento en que se configura éste no existirán diferencias en cuanto a su trato fiscal, estando en estado de igualdad con el nacional⁵⁷.

Como surge del decreto reglamentario 150/007 en el artículo 63 en su primer párrafo, *“La renta de fuente uruguaya de los establecimientos permanentes de entidades no*

⁵⁷ Véscovi, “Introducción al Derecho”, Editorial B, Argentina.

residentes (...), será determinada tomando como base la contabilidad separada de los mismos y efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos.(.....).”

Todo sin perjuicio de la consideración que se realice de los hechos que se generen entre partes vinculadas, como la concertación de préstamos y pago de intereses, prestación de servicios, giro de utilidades por mencionar algunos, lo que determinarán consideraciones especiales que menciona el mismo artículo en su segundo párrafo.

Estas consideraciones eran de aplicación para el caso de las sucursales, entidades jurídicas constituidas en el extranjero, con un vínculo estable con el Estado donde contratan, con la característica de estar establecido en un lugar fijo y con un grado de permanencia de sus actividades económicas y comerciales.

Por lo que esta entidad no residente con algunas correcciones tributa bajo las mismas exigencias que una entidad residente en el país, por lo que se ve que en líneas generales los Establecimientos Permanentes serán tratados en el IRAE de forma similar a como se venía haciendo en el derogado IRIC.

4.2.1. Concepto.

Como se mencionó en el apartado 4.2 en su primer párrafo, Uruguay dentro de su legislación interna cuenta con dos definiciones de establecimiento permanente. Una, en el marco de los convenios firmados con los Estados de Alemania y Hungría, los cuales no se apartan de la manejada por el Modelo OCDE y que se ha analizado hasta el momento y que comprende a los residentes de los estados contratantes, y que pese a la

entrada en vigencia de la nueva normativa bajo análisis, no ha dejado de perder vigencia. Por esta razón nos servirá de comparación y no entrará como parte central del análisis.

Por lo que en los presentes apartados me centraré en la ley 18.083 y sus decretos reglamentarios, en la comparación en cuanto a su alcance y diferencias con el análisis realizado hasta el momento a nivel doctrinal y normativo internacional.

El artículo 10 del Título 4 del TO de 1996 actualizado⁵⁸ que se transcribe a continuación con sus comentarios por incisos es:

Primer Inciso

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.

El citado artículo conserva la estructura y línea de los Modelos OCDE y ONU sobre doble imposición, manteniendo características propias, que hacen que entre éstos surjan diferencias para definir este instituto.

Del primer párrafo de este artículo se extrae como elemento sustancial “*toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios*”. Por lo que se extraen tres

⁵⁸ Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, art 3.-“Sustitúyase el Título 4 del Texto Ordenado 1996, por (....)”

condiciones necesarias, de fundamento y no excluyentes entre sí, sino que deben cumplir con ellas al mismo tiempo para que se configure establecimiento permanente para la legislación uruguaya, en igual sentido que la internacional.

La primera consideración es la existencia de un “*lugar de negocios*”. Éste representa la disposición de un espacio físico para la celebración de los negocios jurídicos realizados por el no residente en el país. Vogel menciona que “*el término lugar de negocios cubre todos los locales, medios o instalaciones usados para la realización de los negocios de la empresa sean o no usados con ese propósito exclusivo*”.⁵⁹ Lo que tendría que determinarse sería qué características tendría que guardar éste con el no residente.

Los aspectos que recogen otras legislaciones, como la doctrina consultada, giran en torno al grado de disponibilidad y la utilización de determinado espacio físico, por lo que se maneja un criterio que carece de una relación jurídica contractual, por lo que la mera disponibilidad del espacio físico por cualquier medio cumpliría para determinar la existencia de establecimiento permanente de un no residente. Esto determinaría que no sería exigible la titularidad o poseer el dominio de la cosa, sino la mera utilización y disponibilidad. Un ejemplo ampliamente utilizado se da con personas jurídicas del exterior que utilizan regularmente depósitos o lugares de venta de otras entidades residentes para concertar negocios. Viendo aquí que también es prescindible el hecho del usufructo único, pudiendo compartir con otras personas jurídicas o físicas.

Otra consideración necesaria es que la mención a un espacio físico no necesariamente significa que esté a disposición del no residente y por ende no estaríamos ante una de las condiciones para configurar este concepto, dándose la situación que se realicen

⁵⁹ Doble Taxation Conventions” – Prof. Klaus Vogel – tercera edición-1997.

actividades y se utilice un espacio físico no disponibles por un no residente como depósitos, explanadas de carga, entre otros; los cuales cumplen que su utilización para concertar los negocios son necesarias pero carecen de la voluntad del agente del exterior sobre ese espacio.

Sobre la terminología utilizada para definir lugar físico, asociándolo a un espacio territorial, se dan casos como la determinación de establecimientos permanentes, estableciendo lugar físico la utilización de maquinarias que se desplazan dentro de determinado espacio o zona de trabajo⁶⁰, o sea una concepción jurídica más amplia del espacio territorial.

El segundo aspecto a considerar es el término “fijo”, por lo que se requiere la existencia de una relación entre el *lugar de negocios* y un lugar geográfico específico, no percibiendo el término un punto en el espacio, sino la consideración de un lugar estable en el tiempo, sin la necesidad de la adición al suelo. La intención es la de buscar la conexión existente entre la localización o lugar de realización de negocios y el objetivo del sujeto como comercial.

Sobre esto último lo que se quiere perseguir, es que, ante la utilización de espacios próximos lo que acarrea movimientos, si existe coherencia comercial se configure establecimiento permanente. Resta por definir la reglamentación cual es el límite de esta ficción. Por coherencia comercial no debe entenderse actividades repetitivas y exactas, sino lo que se tiene que entender es en relación al objeto social que maneja la principal o matriz, lo que trae el caso de fraccionamiento de actividades comerciales, industriales, etc.

⁶⁰ . Modelo OCDE - Comentario art.5°, punto 4.

Conjuntamente con esto se tiene que cumplir con el ánimo de permanencia, por el cual se requerirá para la configuración de establecimiento permanente la realización de actividades comerciales en un espacio a determinarse por ánimo de permanencia. En términos generales el período mínimo manejado es de los seis meses, pero cabría esperar que éste variara, ya que dentro del articulado y como veremos más adelante, las obras de construcción demandan una duración superior a los tres meses para constituirse como establecimientos permanentes. En tanto los tratados firmados por Uruguay con el Estado Alemán consideran un mínimo de doce meses.

El tiempo computable a estos efectos incluye todas las actividades de preparación, propias del giro comercial del negocio, entendido como la necesidad que la actividad que prepara la futura actividad económica presenten las mismas características, tendría la misma naturaleza que la actividad principal y guardaría el carácter de gestión. Por lo que quedarían establecidas dos tipos de actividades: unas de preparación propias del giro del negocio o actividad, a las que podemos llamar "*actividades preparatorias inherentes al giro de la empresa*"; las segundas son "*actividades preparatorias fuera del giro de la empresa*". Solo estas últimas no son establecimiento permanente, y justamente la condición es que sean distintas de las que realiza la empresa.⁶¹

La contraparte es señalar cuándo termina de existir definitivamente el establecimiento permanente, por lo que es aceptado que no se tomarán en cuenta interrupciones esporádicas o por razones comerciales.

Independiente de los casos lineales cabe la consideración de casos particulares como aquellos emprendimientos de proyección prolongada en el tiempo que por razones

⁶¹ Modelo OCDE - Comentario art.5º, punto 11.

comerciales no lleguen a su culminación y el otro extremo en que se prevén actividades esporádicas y la circunstancias hacen que se reproduzcan en el tiempo de forma que se tenga una “coherencia comercial”, y por último las actividades zafrales o por temporada.

Si nos aproximamos a la casuística española⁶², la cual guarda similitudes con la estructura normativa que se ha comenzado a utilizar, ha manejado la consideración de establecimiento permanente para las actividades zafrales y los proyectos que en principio se esperan que se perpetúen en el tiempo. En el caso de emprendimientos con fines temporales, reducidos o esporádicos pero que por circunstancias comerciales se perpetúan en el tiempo, el caso español configura la existencia de establecimiento permanente desde el momento en el cual se da dicha circunstancia sin modificar la relación tributaria que se ha mantenido hasta el momento de estos hechos. En tanto en la casuística argentina⁶³ se maneja la retroactividad para la configuración de establecimiento permanente para este caso, tomando desde el comienzo de sus actividades el período de cómputo.

En nuestro país no se ha presentado hasta el momento este hecho, pero la normativa no lo excluye ni lo afirma. Lo que traería inconvenientes a la hora de considerar quién es el responsable ante la Administración Tributaria por las obligaciones generadas, quién es el responsable de verter los tributos, qué versión corresponde, etc.

⁶² “Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional”, Barnadas –Ediciones Gestión 2000.

⁶³ - <http://biblioteca.afip.gov.ar>, Boletín DGI N° 505.

- Res. Gral. A.F.I.P. 2.228/07 (B.O.: 21/3/07).

Tercer concepto del primer párrafo⁶⁴ es la realización de negocios “*por medio*” de un “*lugar de negocios*”. Lo que se espera de esto es que el giro se realice a través de este lugar de negocios, determinando que la mera posesión de un bien determine la existencia de un establecimiento permanente. Al referirnos a bienes, no solo hablamos de bienes tangibles, sino que deben entenderse los intangibles, y en estos últimos son incluidos los procesos, servicios, patentes⁶⁵.

Ejemplificando lo anterior, es habitual el arrendamiento de estos bienes del agente exterior a un residente, por lo que un mismo hecho, el arrendamiento, puede configurar establecimiento permanente. Si este contrato se realiza por medio de un lugar de negocios las rentas estarían atribuyéndose al establecimiento permanente, pero si este mismo se realiza directamente desde el agente del exterior, éstas no se realizarían por intermedio de un establecimiento en el país, lo que se deduce que los bienes objeto del contrato no se consideran en sí mismos un lugar fijo de negocios, y en defecto no están alcanzados por el IRAE.

Dentro de la normativa se refuerza en el Decreto 208/007 en su artículo 1° y en línea con la opinión de la DGI⁶⁶, donde en base a esta norma y en el artículo 10 del Título 4 del TO 1996 expresa: “(*...*)*No configuran establecimiento permanente las entidades no residentes que obtengan exclusivamente rentas puras de capital, aún cuando la totalidad de su activo esté radicado en la República, sin perjuicio de lo dispuesto para las rentas asimiladas a empresariales (artículo 4 del Título 4 del Texto Ordenado 1996)*”.

⁶⁴ Ir hoja 83 extracto inciso primero art. 10 Título 4 TO 1996.

⁶⁵ Modelo OCDE - Comentario art.5°, punto 8.

⁶⁶ Consulta 4.815, DGI, 31 de enero 2008.

La discusión tendría que centrarse en si el arrendamiento se realiza por medio o no de un lugar de negocios, ya que detrás de un arrendamiento puede encontrarse la realización de una actividad comercial estructurada. Caso de estudio son los arrendamientos de maquinarias, donde si el no residente simplemente lo entrega no se estará ante la presencia de un establecimiento permanente y su carga tributaria se determinaría de acuerdo al IRNR por las rentas generadas en la operación. Pero si a este caso le agregamos la manipulación de los mismos por personal propio y asume los riesgos de la operación, entonces ese no residente deja de realizar un mero arrendamiento y se convierte en una actividad claramente comercial, teniendo los elementos necesarios para encontrarnos con un establecimiento permanente.

Segundo Inciso:

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.

Este segundo inciso cumple con enumerar una serie de elementos que en principio configurarían establecimiento permanente, por lo que se estaría al estudio de cada caso para determinar si cumplen con las condiciones del primer inciso, salvo excepción a comentar sobre el literal (g), por lo que no nos encontramos ante una lista no taxativa, sino enunciativa de elementos que nos llevarían a pensar que estamos ante un establecimiento permanente. Allí el inciso dice "*comprende, entre otros*", lo que demuestra que otros supuestos no incorporados podrían serlo, por lo que tendrían que cumplirse las condiciones del primer inciso y las salvedades del resto del articulado. De igual modo los conceptos de sede de dirección y sucursal son ejemplos de establecimiento permanente, ya que estas expresiones también incluyen una caracterización del uso empresario o comercial del lugar.

Por este motivo los literales (a) a (e) no merecerían comentarios diferentes a los ya realizados en el punto 3.3.4.1⁶⁷ referido a la aflicción de los modelos sobre doble tributación.

En lo que respecta al literal (f), traslada las menciones a los comentarios del Modelo OCDE y doctrina al respecto, en cuanto a la actividad de exploración y como debe ser considerada. Los comentarios al referenciado modelo dejan la puerta abierta para discutirlo, perteneciendo la gravabilidad de estas rentas según lo que acuerden las partes. En el caso de nuestro país por su dimensión y el costo de estas actividades, por lo reducido de los agentes que intervienen y amparados en la ley de inversiones, esto pasaría a segundo plano debido a los incentivos que pudieran realizarse.

Restan por comentar los dos últimos literales en referencia a nuestra legislación para encontrarnos ante establecimientos permanentes. Estos traen consideraciones que nos apartarían de las consideraciones generales para la configuración de este instituto.

El literal (g) trata las obras de construcción, donde el aspecto relevante de estas actividades es el tiempo que insumen las tareas y no las características de lugar fijo de negocios. Lo común es la aplicación por otras legislaciones son los 6 meses con algunas excepciones como Alemania, Canadá y EEUU, que en la generalidad de los casos manejan los 12 meses. El artículo maneja el período mínimo de tres meses, tiempo menor a lo internacionalmente manejado, con efecto en la cantidad de proyectos que quedan incluidos en el IRAE.

A nivel internacional y especialmente en los casos de Argentina y Brasil se maneja un criterio bastante amplio de las actividades, incluyendo a vía de ejemplo excavación,

⁶⁷ “3.3.4.1 Definición Internacional del criterio”, hoja 21 a 34 del presente trabajo

dragado, construcción de carreteras o montaje e instalación de maquinarias, así como qué funciones se incluirán en el cómputo del tiempo para la existencia de establecimiento permanente. Por lo que se entiende que se comienza con el cómputo desde que las actividades de gestión para la instalación o localización de la obra, considerando en todos sus casos las taras de supervisión y las actividades realizadas por subcontratistas. A su vez estos subcontratistas de por sí, pueden constituirse como establecimiento permanente.

A nivel internacional el análisis de la existencia de establecimiento permanente sobre este punto continúa con la realización de no residentes de varias obras con la consideración de si estas tienen relación entre sí, debido a que estaremos ante tantos establecimientos permanentes como obras realice por un mismo no residente, salvo que estén vinculadas entre sí. Esto debido al concepto de atribución de rentas utilizado, por lo que nuestro país utiliza el criterio de “fuero de atracción”, donde todas las rentas son atribuidas al establecimiento permanente, tengan o no relación entre éstas. La diferencia que surge es que en Uruguay estaremos ante la presencia de un solo establecimiento permanente y no varios, de acuerdo a las actividades comerciales que realice en forma diferente⁶⁸.

El último literal (el h) establece otro elemento configurador de establecimiento permanente diferente a los manejados. Este no es utilizado por el Modelo OCDE y sí es considerado por el Modelo ONU en su artículo 5º, fundamentado en el valor que

⁶⁸ Comentarios realizados en la 1º Jornadas Tributarias 2008 organizadas por la DGI, contraste entre la exposición del Lic. Pérez Rodilla sobre el caso español y los representantes del Ministerio de Economía y Finanzas y co redactores de la normativa tratada, Cr. Eibe, Cr. Studer y Cr. Testa.

guardan los servicios prestados desde países desarrollados hacia los países en vías de desarrollo como los sudamericanos. Sobre los servicios de consultoría, en particular el modelo abarca a todos los servicios desarrollados por intermedio de empleados o de cualquier otro personal contratado por una empresa extranjera a tal fin, en relación con un proyecto o con proyectos relacionados, considerando un período de permanencia total, superior de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses. Todos los comentarios consultados ponen énfasis en la utilización de personal propio o de terceros en forma indiferente.

Tercer inciso:

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.

La lectura de este inciso muestra como común denominador excepciones a la regla general del primer inciso, las cuales son realizadas “*mediante un lugar fijo de negocios*”, pero por tratarse de actividades auxiliares no tendrían que incluirse para constituirse en establecimiento permanente.

El fundamento a esta limitación surge del análisis de los comentarios del artículo 5° del Modelo OCDE, sobre doble tributación y doctrina como García Prat⁶⁹, que recoge la opinión de Vogel y Skaar, entre otros autores sobre este tema, justificando esta exclusión en cuanto estas actividades no deberían ser alcanzadas por el país de la fuente generadora de rentas por su característica de marginalidad o escasa generación de beneficios y no directamente distribuibles. Continuando el planteo con el escaso beneficio que se obtendrían para las finanzas del país de la fuente en determinar y obtener la renta generados por éstos.

En el caso uruguayo se mantiene en términos generales la redacción dada por los dos convenios analizados en la primera parte del presente trabajo, por lo que el alcance de la

⁶⁹ García Prats, Francisco – “El establecimiento permanente Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria” - Ed. Tecnos - Madrid - 1996

aplicación de esta “lista negativa” se verá a la hora de la interpretación de lo que son las actividades preparatorias o auxiliares con respecto al objeto principal de la entidad no residente. Aquí tendremos que detenernos en cuáles son las actividades habituales de la entidad que se encuentre bajo análisis y tratar de compararlas a nivel local con las que realiza.

Debe tenerse en consideración que muchas de estas actividades pueden ser contenidas dentro de las que se pueden configurar como de gestión, las cuales pueden ser incluidas dentro del cómputo para determinar si existe o no establecimiento permanente.

Cabe preguntarse qué solución tendría que darse en los casos en que las actividades caen en alguno de los numerales anteriores con relación a la actividad de la principal o la matriz, pero por el nivel de desarrollo o grado de evolución de éstas nos encontramos ante un núcleo comercial independiente y que cumple con la condición de constituirse en un lugar fijo de negocios.

En nuestro país la consideración de este inciso, por la atribución de rentas adoptada determina que si el no residente constituye un establecimiento permanente en el país, todas sus rentas serán alcanzadas por el IRAE, sin importar si estas son auxiliares o preparatorias. Gran diferencia a lo que acontece a nivel internacional donde las actividades desarrolladas se evalúan una a una para determinar que estado tiene potestad para gravar las rentas que estas generan.

Esto marca que un mismo no residente, que realice actividades en el territorio nacional, estará alcanzado por un solo impuesto a la renta por todas éstas, por lo que nunca será alcanzado por el IRAE y el IRNR al mismo tiempo.

Cuarto Inciso.

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.

Este inciso prevé la configuración de establecimiento permanente aun sin la intervención de un no residente en nuestro país “mediante un lugar fijo de negocios”. Aquí nos muestra una forma distinta de configuración de este concepto. Por lo que, basta con la existencia de un agente dependiente del no residente que cuente con poderes para contratar en nombre de éste.

Lo primero a tratar es el carácter de dependiente del agente y qué requisitos requiere para entenderse como tal. En forma general se acepta que el vínculo que se mantiene con la entidad no residente sea tal que limita el grado de decisión o la forma de pautar su intervención. Si estamos ante la situación que las pautas son marcadas por el mandante, determinan los puntos relevantes y las modificaciones a éstas necesitan de la aprobación de éste para concertar, vemos que el agente no ejerce su trabajo con la libertad necesaria para intervenir en las decisiones que se tomen. No siendo características necesarias la obtención de poderes, o de un vínculo jurídico laboral que lo ligen formalmente con el no residente. Lo sustancial es el vínculo de negocios que estos agentes generan entre la entidad no residente y nuestro país.

Cuando se habla de agente no solo nos referiremos a persona física, sino que pueden ser consideradas en conjunto. Para determinar esto generalmente se manejan datos de la realidad, como que se realice las actividades en el curso normal de su profesión; que se cuente con una carpeta de clientes y no en cuasi o exclusividad con los ingresos del no residente; como la presunción de que no se está respetando el principio de partes independientes, por lo que no se estarían respetando las condiciones de mercado entre las partes. Como se ha mencionado, la falta de reglamentación lleva a esperar que se trate de adoptar criterios cercanos a los países que guardan cierta simbiosis jurídica, moral y comercial con nuestro país.

Los comentarios al Modelo OCDE, como la opinión de la doctrina consultada mencionan la continuación en el tiempo o la repetición de estas actividades, por lo que la actuación por única vez no constituiría un establecimiento permanente.

En opinión de García Prat⁷⁰, citando a otros autores y que a nivel local toma el Dr. D'Angelo⁷¹, primaría la solución del inciso primero sobre la que aquí se aplicaría. Lo cual, ante la presencia de las tres características del primer inciso sería suficiente para encontrarnos en presencia de un establecimiento permanente.

Este cuarto inciso en su literal (b) dispone que exista establecimiento permanente cuando un agente no cuenta con los poderes para concluir contratos en nombre de la entidad no residente, 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. Este elemento difiere del Modelo OCDE en el cual aparecen estos dentro de la "lista negativa", tomando la consideración que utiliza el Modelo ONU.

El sustento que manejan los especialistas que intervinieron en este último, son reconocer en el país de la fuente el mantenimiento de un stock de bienes para su posterior entrega, facilitando la venta, siendo esta una actividad que no tiene carácter preparatorio o auxiliar.

La diferencia con el Modelo ONU y la versión uruguaya está dada en la redacción y no en la sustancia. El modelo extrae de lo que se entiende por lista negativa en los

⁷⁰ García Prats, Francisco – "El establecimiento permanente Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria" - Ed. Tecnos - Madrid - 1996

⁷¹ Revista Tributaria 193 "Análisis del texto proyecto Uruguay del nuevo impuesto a la renta de los no residentes y comparativo parcial con el modelo español", julio-agosto 2006.

numerales 1 y 2 la palabra “entrega” y en tanto nuestro país la toma como un elemento configurador de “establecimiento permanente de agencia”.

Quinto Inciso.

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.”

Este último inciso considera que una empresa no tiene un establecimiento permanente en el país, sólo por realizar actividades en este 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. Todo en contraposición al inciso anterior, por lo que este último refuerza la idea del inciso anterior al profundizar en qué diferencias tengo que profundizar para saber si nos encontramos ante un agente dependiente o independiente.

La forma de determinar la independencia no guarda distintos comentarios a los realizados por este tema en análisis del artículo 5 del Modelo OCDE, por el cual el carácter independiente del agente dependerá del vínculo contractual entre ambos, considerándose tanto aspectos materiales como personales. Materialmente se considera

dependiente si se encuentra sometido a instrucciones, control global o no es él quien soporta los riesgos de las acciones que éste lleve a cabo⁷². En tanto que la independencia personal la encontramos cuando la relación es solamente por esa transacción u actividad, no extendiéndose a lo que respecta a una relación laboral global, representando una independencia legal. Esta independencia legal tendría que estar acompañada de una económica, pensando que un agente independiente en el ejercicio de su profesión realiza un número de actividades superior a las de una empresa específica, aunque esta no sería excluyente para este modelo.

4.2.2. Tipos.

Luego del análisis del articulado es bueno enmarcar las diferentes tipologías que pueden aparecer, pues puede haber el caso que diferentes estructuras económicas o comerciales configuren este concepto. Como ejemplo podremos tener establecimientos permanentes sin que exista un lugar fijo de negocios. Esto determina que la legislación nacional recoge del mismo modo que la internacional tres tipos de establecimiento permanente.

El primero de estos es el que recoge la doctrina general consultada como el establecimiento permanente físico, que recoge la regla básica, girando alrededor del concepto "lugar fijo de negocios", por el cual realiza toda o parte de sus actividades económicas. Por lo que no toda intervención de un no residente en el país de la fuente generadora de rentas configura establecimiento permanente teniendo que existir alguna actividad comercial "sustancial".

⁷² Revista Tributaria 176 "La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria." - Dr. Pablo D'Angelo, noviembre-diciembre 2007.

Además se manejan otras dos: la de construcción y agencia. La primera reconoce la existencia de éste siempre que las obras de construcción excedan cierto tiempo. En tanto que la de agencia puede convertir a personas físicas o morales en establecimientos permanentes por las actividades que realizan en territorio nacional o que la normativa configure como hecho generador.

4.2.2.1.1. Físico.

Surge del primer inciso del artículo 10 que se viene de tratar, tres condiciones básicas y necesarias que tienen que configurarse al mismo tiempo para que exista establecimiento permanente físico.

Estas condiciones son, en primer término la existencia de un lugar de negocios; la segunda condición que ese lugar de negocios tenga la característica de fijo o estable y por último los negocios que realiza la empresa deben ser realizados a través de ese lugar fijo de negocios.

A estos efectos, en el inciso segundo del artículo mencionado, enumera algunos casos que en principio constituyen establecimientos permanentes, ya que con una lectura rápida parece cumplir con las condiciones anteriormente mencionadas, pero puede darse el caso de que alguno de estos lugares de negocios que se mencionan no lo sean por estar incluidas en lo que se le llama la “lista negativa” del inciso tercero, o por no cumplir con alguna de las tres condiciones básicas.

4.2.2.1.2. Construcción.

En el segundo inciso del literal (g) del artículo 10 del Título 4, la norma establece que “...obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses”..., constituyen establecimiento permanente si su realización implican un plazo mayor a tres meses.

Para configurar establecimiento permanente debe considerarse en sentido amplio el término construcción. Se considera que no solamente tenemos que referirnos a la construcción de edificios extendiendo el término a puentes, carreteras o instalación de cañerías, ductos, extracción de terrenos o dragados y el montaje de maquinaria o equipos, así como la realización de trabajos conexos y necesarios para la realización de las tareas anteriores. En tanto que en lo que refiere al proyecto y supervisión existe una discrepancia de incluir estas últimas si son realizadas exclusivamente por el constructor principal, o si se acepta la realización de éstas por subcontratistas, dejando esta consideración a la reglamentación.

La realidad muestra que al referirnos a un proyecto de construcción es probable que exista una oficina o un taller, por lo que resulta necesario marcar que en este caso prima la permanencia de la mayor a tres meses sobre la consideración de las condiciones para la configuración de establecimiento permanente físico.

A efectos del cómputo de los tres meses, la obra o proyecto constituirá establecimiento permanente desde el comienzo del trabajo en el país; y deberán computarse a estos efectos la utilización del tiempo que demanden los subcontratistas, si fuera el caso, considerándose 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 o si fuera el caso por la atribución de renta elegida por nuestro país. Las rentas generadas por estas actividades son parte de un

establecimiento permanente. Por último y no menos importante, las interrupciones circunstanciales por inconvenientes climáticos o por razones propias de la obra o proyecto no detienen el cómputo del plazo.

4.2.2.1.3. Agencia.

Esta cláusula implica un ejercicio habitual de actos de comercio por parte de una entidad no residente, tendiente a usar una persona intermediaria que depende de este no residente. Para esta modalidad de operación no se requiere que el no residente posea un lugar de negocios en el país. La persona es el componente central; de esta forma se establece que un no residente cuenta con un establecimiento permanente si existe cualquier persona, física o jurídica, que actúa para este no residente bajo ciertas condiciones, pese a que esta última no cuente con un lugar fijo de negocios en el territorio nacional.

Este agente no requiere tener una relación de dependencia con la empresa extranjera. El inciso quinto excluye a los agentes que tienen la calificación de independiente tanto económico y jurídico respecto de la empresa residente en el otro país. La independencia jurídica se explica por la asunción del riesgo por parte del agente en relación con las actividades desarrolladas mientras ejerce la representación, no teniendo control significativo respecto a la forma en que se realiza el trabajo.

Se debe hacer hincapié en que el agente o representante es una extensión del no residente, que lo sustituye habitualmente en el país de la fuente, lo que hace que las tareas realizadas por éste se vean como si fuesen hechas directamente por la entidad del exterior. Con la habitualidad en la representación se configura la permanencia de la empresa en el territorio. Sin perjuicio de esto, en cada caso habrá que considerar las

especificidades que se presenten, y descubrir la cierta relación entre el representante y el representado. La realidad puede, marcar que el agente dependiente realice las actividades que constan en el inciso cuarto del artículo que se analizó, por lo tanto, tiene límites de acción a los enunciados allí, lo que puede acarrear la descalificación de la existencia de un establecimiento permanente.

En ningún momento se exige al representante que sea residente en el Uruguay y en el que se le considera agente, de esta forma, la habitualidad de su actuación cobra fuerza para sustentar la configuración del instituto.

La consideración de la existencia de un establecimiento permanente se da en la medida en que la persona actúe para la empresa, y no solo porque esa persona ejerza autoridad para celebrar contratos a nombre de la sociedad. Lo que se intenta es referir un caso alternativo para saber si una empresa tiene o no establecimiento permanente en el Uruguay.

De todas formas este tipo de establecimiento permanente no necesita de estudio si se configuran los requisitos de los incisos uno y dos del artículo 10, o sea el establecimiento físico.

Dentro de la cláusula de agencia, la normativa incluye una variante en la configuración de este tipo de establecimiento, que ante la falta del agente de celebrar contratos en nombre de un no residente, mantiene en nuestro país un depósito de bienes o mercaderías desde el cual con regularidad entrega bienes o mercaderías en nombre de un no residente, estaremos ante la presencia de un establecimiento permanente.

4.2.4. Atribución de rentas al Establecimiento Permanente.

El artículo 11 del Título 4 del TO de 1996 actualizado⁷³ que se transcribe a continuación establece:

“Artículo 11º.- 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.”

Sobre este tema, el numeral 1º artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE⁷⁴ 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.”

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.

⁷³ Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, art 3.-“Sustitúyase el Título 4 del Texto Ordenado 1996, por (...)

⁷⁴ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, OCDE - 2000

El Modelo OCDE mantiene una coherencia entre el concepto de establecimiento permanente y la forma en que las rentas se atribuyen al mismo, adoptando el criterio de “efectiva vinculación”⁷⁵, correspondiendo atribuir rentas a éste por las originadas en sus actividades y las provenientes de capitales que forman parte de su activo o estén relacionadas efectivamente con él de otra manera, dando la potestad de gravamen en exclusividad por las rentas relacionadas al país de la fuente.

En el caso de nuestra nueva normativa todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas en la República se atribuyen al establecimiento permanente utilizando el “criterio fuero de atracción”, por lo cual bastará determinar la existencia de un solo establecimiento permanente para determinar su régimen de tributación y las responsabilidades inherentes por sus actos, perdiendo la coherencia anteriormente mencionada ya que no se perseguirá la actividad del establecimiento permanente como un ente o ficción económica del no residente. La determinación de este instituto es demostrar cierta vinculación más estrecha de éste con nuestro país.

Por otra parte, el artículo 7 en sus numerales tres y cuatro estipula que el tratamiento impositivo que se le dará al establecimiento permanente será respetando el criterio de partes independientes, la obligación de llevar contabilidad separada y la eliminación de ciertas cuentas como las de capital, incluidas intereses y diferencias de cambio, entre la principal y el establecimiento. Esto último se asemeja al tratamiento impositivo que recibían las sucursales antes de la entrada en vigencia de la nueva normativa.

⁷⁵ “La Asistencia Técnica” Rossetto, Montevideo -1979

En igual sentido el Decreto reglamentario 150/007 en su sección VII, artículo 63°, con el título “Determinación de rentas al establecimiento permanente” recoge en igual sentido estos argumentos.

5. Análisis de la estructura tributaria de los no residentes antes y después de la reforma.

Las menciones a realizar en este apartado en primera instancia es tratar de hacer mención en qué forma son y eran alcanzadas las actividades comerciales que los no residentes mantienen con nuestro país y cómo estas se manifestaban, apoyándose en los conceptos de sucursal, agencia o establecimiento, antecedente más cercano al de establecimiento permanente que manejaba la normativa uruguaya.

5.1.1. IRIC e IRA y su relación con los no Residentes.

La tributación a la renta empresarial como se venía aplicando hasta el 30 de junio de 2007 surge del decreto-ley 14.252 de agosto de 1974, con la denominación de Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC), que fue teniendo actualizaciones a través de diferentes leyes.

Este impuesto gravaba básicamente las rentas de fuente uruguaya⁷⁶ derivadas de actividades industriales, comerciales y similares de cualquier naturaleza obtenidas por

⁷⁶ Párrafo 3° página 63.

empresas⁷⁷, aplicado a actividades lucrativas con un impuesto anual, además de gravar rentas asimiladas que no guardaban la estructura base, incluyendo hechos generadores especiales e independientes de carácter instantáneo, incluyéndose las regalías, servicios técnicos y distribución de utilidades. Adicionalmente las sociedades anónimas por su forma jurídica y las sucursales, agencias o establecimientos de entidades del exterior⁷⁸, estaban gravadas por todas sus rentas de fuente uruguaya sin importar la combinación de factores productivos.

Los sujetos pasivos de este impuesto eran las sociedades con o sin personería jurídica y las empresas unipersonales que realizaran actividades gravadas. Las personas físicas no residentes y las personas jurídicas de derecho privado constituidas en el exterior; estas dos últimas vía retención.

La forma de liquidación de este impuesto es a través de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya fiscalmente ajustada de actividades comerciales o lucrativas en forma anual, con excepción de los hechos instantáneos, partiendo de la renta bruta.

⁷⁷ “Se entiende por empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en el trabajo ajeno”, incorporada a la normativa por la ley 15.809, mayo de 1986.

⁷⁸ Redacción artículo 1° Decreto 840/988 limitando al artículo 7 del Título 4 (IRIC) TO 1996, el cual establecía que todas las rentas de fuente uruguaya estaban alcanzadas por este impuesto sin importar si actuaban o no por sucursal, agencia o establecimiento.

Para llegar a la determinación del monto imponible se partía de la renta bruta aceptando la deducción de gastos necesarios para obtener y conservar la renta⁷⁹, debidamente documentados. Por los gastos incurridos en el exterior eran deducibles si eran imprescindibles para obtener y conservar la renta, quedando la razonabilidad de los mismos a criterios de la administración fiscal. A la renta neta se le debía restar las no gravadas, para luego ajustar la renta neta gravada, como el caso de pérdidas de ejercicios anteriores.

Dentro del impuesto se encuentran gravadas las rentas de actividades internacionales con la característica que alguno de los factores productivos se encuentran fuera del territorio nacional, con la dificultad de definir el aspecto espacial del hecho generador, denominadas rentas mixtas. Optándose en estos casos por identificar determinadas actividades y establecer la porción correspondiente a los factores ubicados en el territorio, fijando porcentajes fijos⁸⁰.

En tanto para lo que se conoce como IRIC instantáneo, estamos a lo dispuesto por los literales B (regalías), C (servicios técnicos) y D (dividendos o utilidades) del artículo 2 del Título 4° (IRIC) del TO 1996. Entendiendo por regalías las derivadas del arrendamiento, cesión de uso o enajenación de marcas, patentes, modelos industriales o privilegios a sujetos pasivos del IRIC anual, *sin importar el domicilio del beneficiario*. En tanto por asistencia técnica brindada por personas físicas o jurídicas del exterior a sujetos pasivos del IRIC tenemos prestación directa y efectiva de servicios de todo tipo

⁷⁹ La nueva normativa requiere a su vez que los gastos son admitidos si son prestados por sujetos pasivos del IRAE.

⁸⁰ Artículo 21 del Título 4 (IRIC) del TO 1996.

por el asesor que posee los medios adecuados para prestarlos⁸¹. Y en tanto el literal D por las utilidades o dividendos como los pagos originados por la distribución de utilidades, el rescate de capital. En estos casos se prevén a los efectos de eliminar doble tributación la adopción del método de *taxs credit*.

Para el caso de las rentas agropecuarias, se crea por decreto-ley 15.646 del 10 de octubre de 1984, creando un impuesto a la “renta efectiva” o real, de forma de crear una imposición a la renta de carácter similar al IRIC, suponiendo un tratamiento equivalente a todas las rentas gravadas en la República.

En el artículo 1° del Título 8(IRA) del TO 1996 establece, “*Créase un impuesto anual sobre las rentas netas de fuente uruguaya derivadas de actividades agropecuarias...*”, de liquidación anual.

Las rentas comprendidas en este impuesto se diferenciaban en dos. Por un lado las derivadas de la utilización conjunta de capital y trabajo aplicados a la explotación agropecuaria y el segundo grupo las derivadas de la utilización predominante del factor productivo capital, mencionando las actividades de pastoreo y aparcería.

⁸¹ En este punto existía discrepancia con la doctrina en cuanto a limitar la asistencia técnica a servicios de índole industrial. En tanto la DGI con el número de consulta 796 determinó “... *que el servicio de consultoría en el área de comercialización, producción, finanzas y organización, prestados desde una empresa del exterior a un contribuyente del IRIC, constituye asistencia técnica al pago del IRIC*”. Ante esta interpretación reclamaciones ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en contra de la Administración, aceptando un criterio restringido (Sentencia 930 del 30 de agosto de 1993)

En cuanto a los sujetos pasivos de este impuesto el artículo 3° del impuesto mencionado tanto las personas físicas como jurídicas “*titulares de rentas gravadas*” sin discriminar en cuanto a su nacionalidad o domicilio.

En cuanto a la obtención de la renta bruta pecuaria y neta salvo los casos específicos se remitiría a normas del IRIC.

En lo que tiene que ver con la tributación de los no residentes y antes de realizar comparaciones, me quiero detener en los conceptos de sucursal, agencia y establecimiento y las diferencias que existían con las filiales en materia de la liquidación de estos impuestos.

En lo que respecta a la consideración de los términos de sucursal, agencia y establecimiento, los criterios manejados hacen que muchas veces se las asocie y se termine hablando indiferentemente de sucursal. Los dos primeros conceptos abarcan una vinculación jurídica formal con la matriz o principal y el tercero es un concepto que refiere a un emprendimiento económico relevante, pero los tres mantienen la característica de presentar una presencia efectiva en la República, con ánimo de permanencia o de vinculación a largo plazo.

Al referirnos a *sucursal*, la tenemos que entender como todo establecimiento comercial que, guarda total dependencia de una empresa principal por su forma jurídica como una sola unidad individual, en locales separados por razones de descentralización, con actividad similar y goza de una cierta autonomía en el ámbito económico y en el de los negocios. La sucursal no posee patrimonio ni personalidad propia; lleva el nombre de la empresa central; tiene un domicilio especial a causa de la necesidad de descentralización que la creó.

Por otro lado cuando un no residente decide establecerse con carácter permanente en nuestro territorio puede optar por la constitución de una sociedad anónima subsidiaria por el cual puede compartir el capital accionario⁸².

En estos casos anteriores a la reforma implantada en el sistema tributario a mediados de 2007, según cual fuera la forma que adoptara el no residente, diferente podría ser su tratamiento en referencia a las cuentas que la vinculaban con la matriz, por las normas del IRIC. Aunque normas como la Ley 16.060 que reglamenta las Sociedades Comerciales exige para estas manifestación societaria la inscripción y control ante la Auditoría Interna de la Nación y la de llevar contabilidad separada, atento a la potestad de la Administración Tributaria de determinar la renta de fuente uruguaya y las correcciones que determine convenientes.

Consecuencia del párrafo anterior se ve una discriminación en cuanto a los pagos hacia la matriz por concepto de prestación de servicios como regalías o asistencia técnica o distribución de utilidades a los efectos de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya. Distinto se da en caso de transacciones con bienes tangibles donde se acepta el criterio de partes independientes.

En el caso de las filiales, en su relación con la matriz, las transacciones entre éstas fueron tratadas como relaciones con terceros independientes, aun con la totalidad del capital por parte del no residente.

⁸² En la antigua reglamentación si el no residente se constituya en la República por medio de una filial jurídicamente diferente que la matriz por una forma distinta a la sociedad anónima, no tributaba por todas sus rentas sino por las que combinaban capital y trabajo.

5.1.1.1. Diferencias con la nueva normativa en relación con los No Residentes.

Con la entrada en vigencia de la ley 18.083 del 27 de diciembre de 2006, se reestructura la imposición a la renta en nuestro país, incorporando la imposición a las personas físicas y el IRNR, derogándose el IRIC y el IRA.

A nivel general, en lo que nos compete, la forma de liquidación y la responsabilidad de los contribuyentes no produce cambios que deriven en innovaciones desconocidas para las rentas empresariales.

Las principales diferencias se basan en la ampliación de las rentas gravadas atribuibles a los sujetos pasivos. Ya que se pasarán a tributar por todas las rentas de fuente uruguaya sin importar la combinación de factores productivos que se utilicen. Con la excepción de los servicios técnicos prestados desde el exterior por un no residente y en el caso de no residentes por sus rentas puras de capital.

En otro orden las rentas empresariales y asimiladas a éstas, generadas por entidades no residentes pueden quedar incluidas en la configuración del IRAE por su renta neta a una tasa del 25% o por el IRNR a una tasa proporcional entre el 12%, 7%, 5% o 3%; según configure o no establecimiento permanente en la República.

La nueva Ley define el criterio de residencia de las personas físicas y jurídicas. Determinando para las primeras un período mínimo de permanencia de 183 días y una presunción de establecimiento de su centro económico o núcleo vital; y para las personas jurídicas la constitución en territorio nacional.

A su vez se establece en nuestra legislación dos conceptos de tributación internacional nuevos, como son el criterio de precio de transferencia y el de establecimiento permanente.

En lo que respecta al concepto de establecimiento permanente su inclusión en la normativa interna nacional determina que se pase de una tributación basada en el tipo de renta generada en el país, a una tributación de los no residentes que actúan basada en la existencia o no de un establecimiento permanente. Ante la existencia de éste, el no residente quedará incluido dentro del IRAE, pero si éste no existe deberá tributar el IRNR.

Por normas del IRAE se establece que este impuesto gravará las rentas que se obtengan mediante establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República⁸³ y por esto quedan incluidos como sujetos pasivos de este impuesto⁸⁴.

En tanto la introducción del IRNR grava las rentas de fuente uruguaya y otros de carácter mixto por personas físicas y otras entidades no residentes en la República⁸⁵. Donde los contribuyentes de este impuesto serán aquellos que no actúen en nuestro país mediante establecimiento permanente.

⁸³ Artículo 3° Titulo 4° (IRAE) TO 1996.

⁸⁴ Artículo 9° Titulo 4° (IRAE) TO 1996.

⁸⁵ Artículo 1° Titulo 8° (IRNR) TO 1996.

En tanto se constituya establecimiento permanente de entidades no residentes tributarán por todas sus rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior⁸⁶. Por lo que de esta manera se asemeja al tratamiento tributario que se le exigía a las sucursales⁸⁷.

Otro tema es el de los representantes y las consecuencias que traen su utilización. Si existe establecimiento permanente de entidades no residentes deberán designar a los efectos del IRAE una persona física o jurídica que lo represente ante la administración tributaria dentro de los 20 días corridos siguiente al inicio de actividades. Este representante será solidariamente responsable por la responsabilidad tributaria y por todos los actos administrativos que deba realizar en nombre de la entidad del exterior. Ante la no designación de éste la administración presumirá defraudación⁸⁸.

Para los no residentes que no configuren establecimiento permanente y no obtuvieran rentas que no sean objeto de retención, deben designar a los efectos del IRNR una persona física o jurídica que lo represente ante la administración, tomando en cuenta los siguientes casos, primero cuando obtenga rentas empresariales y cuando lo establezca la reglamentación, según el tipo de actividad⁸⁹. En este caso como en el anterior el responsable es solidariamente responsable por las obligaciones tributarias de estos sujetos pasivos. Si no se designa o no se comunica la designación se presumirá que existe defraudación.

⁸⁶ Artículo 11 Titulo 4° (IRAE) TO 1996.

⁸⁷ Artículo 63 Decreto 150/007.

⁸⁸ Artículo Titulo 4° (IRAE) TO 1996.

⁸⁹ Artículo 11 Titulo 8° (IRNR) TO 1996.

6. Síntesis del trabajo y opinión final.

Tanto las empresas como las autoridades públicas reconocen que la existencia de un marco reglamentario claro y preciso constituye una condición previa y esencial para crear el clima de confianza en el que las empresas puedan invertir y operar.

Es esencial que la fiscalidad no sea un obstáculo para su crecimiento, sino que, por el contrario, estimule el entorno en el que esto se puede desarrollar, al tiempo que se protegen los intereses de todos los protagonistas.

En ese sentido, el concepto no se limita al ámbito nacional. La globalización exige que los aspectos tributarios sean discutidos por todos los países y que se haga énfasis en la coordinación y la cooperación internacional. Actualmente muchos organismos tratan los aspectos vinculados al comercio, como temas legales, administrativos y de infraestructura, que requieren interacciones continuas para llegar a buenos resultados.

Dentro de esto destaca la actuación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que en estos aspectos ha estimulado el mecanismo de convenios bilaterales, dando la base para la uniformización de criterios a adoptar en materia de fiscalidad internacional, en sus órganos de discusión interviene una parte importante de la jurisprudencia internacional⁹⁰, lo que resulta una fuente interpretativa de gran valor.

⁹⁰ De las declaraciones de las autoridades del MEF y la Administración Fiscal dentro de los fundamentos a la adopción de criterios de fiscalidad internacional es la alineación normativa con los desarrollos doctrinarios internacionales, EC. Bergara, Cr. Hernández, actividades desarrolladas en el marco de la campaña de Uruguay Avanza, abril 2007.

La firma de convenios internacionales facilita a las empresas, los inversionistas y el Estado conocer las características y el monto del impuesto que tendrán que soportar al efectuar negocios a nivel internacional, reduciendo los riesgos a los que se ven expuestos al efectuar operaciones con países con los cuales no existe convenio.

A partir del primero de julio de 2007, con la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 (Reforma Tributaria), ha aparecido en nuestra normativa interna el concepto de establecimiento permanente. Parte de los objetivos de esta reforma es favorecer la competitividad del país mediante la implementación de técnicas y prácticas de tributación internacional modernas, dando un marco de estabilidad jurídica, así como incentivar y garantizar a los actores intervinientes, como ahorristas, inversores y empresarios.

Esta interacción crea conflictos entre los Estados, los cuales tratarán de atribuirse la potestad tributaria sobre las rentas generadas por los diferentes actores económicos.

El origen del problema está en la potestad tributaria, en la facultad de establecer tributos afirmando la soberanía política. Es aquí que surge el concepto de doble tributación internacional y las formas de evitarlas, distribuyendo la potestad tributaria entre los Estados.

Por ende asistimos a doble tributación internacional cuando una misma materia imponible es objeto de más de una obligación tributaria, impuestas por distintos sujetos activos respecto de un mismo sujeto y en el mismo período.

Este fenómeno ocurre por cuanto, para aplicar los tributos, los Estados se atribuyen la potestad tributaria de gravar hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos residan o se encuentren domiciliados en el extranjero.

Las rentas pueden ser gravadas en el lugar en que se generaron, o bien en el lugar en que tengan su domicilio o residencia el contribuyente receptor de dichas rentas. El primero denominado criterio de la fuente, que favorece en forma general a los países en desarrollo que se caracterizan por la importación de capitales y servicios. En cambio, los países desarrollados o que exportan capitales y servicios -en su generalidad- aplican el segundo criterio.

En Uruguay, previo a la reforma, el régimen de tributación usaba (y lo continúa haciendo hoy) el principio de la fuente, gravando todas aquellas rentas derivadas de la combinación de capital y trabajo en el país, por IRIC anual, sin importar si el que obtiene esas rentas es un residente o no residente. Sumado a esto existía el régimen de IRIC instantáneo, por el cual se gravaban ciertos pagos al exterior en concepto de regalías, servicios técnicos, dividendos, utilidades y derecho de autor.

Dentro de los aspectos que la reforma introduce se incluyen modificaciones importantes: por un lado cambia el criterio de determinación de la renta surgida de la combinación de capital y trabajo más la inclusión de la totalidad de las rentas generadas, según el tipo societario que se elija, a rentas empresariales, incluyendo las exclusivas de capital y las de trabajo, ampliando en este aspecto el hecho generador de rentas que se aplicaba en el IRIC. Y por otro modifica el Impuesto a la Renta de Industria y Comercio, que pasa a llamarse Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE); y crea el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto a la

Renta de las Personas Físicas (IRPF). Aparece en nuestra normativa interna el concepto de Establecimiento Permanente, que se venía utilizando en el marco de los tratados que Uruguay tiene firmados y ratificados con Alemania y Hungría para evitar la doble tributación, integrando el cuerpo general de normas tributarias.

De todas maneras la implementación de esta nueva versión de imposición a la renta, no ha producido un cambio en la atribución de la potestad tributaria; lo que sí cambia es que se pasa de una tributación basada en el tipo de renta generada en el territorio a una tributación de los no residentes, sustentada en la existencia o no de establecimiento permanente. Quedan comprendidos los no residentes dentro del IRAE, o IRNR, dependiendo de la existencia o no de un establecimiento permanente en la República.

En el marco de la legislación internacional se maneja este concepto como la presencia mínima que se le exige a una persona física o entidad de otro estado para ser considerada residente de éste, siendo un criterio para determinar qué estado tiene la potestad para gravar los beneficios que ésta genera en ambos países.

El artículo 6to del Título 8 (IRNR) establece que son no residentes todas aquellas personas físicas y demás entidades con o sin personería jurídica que no se encuentren incluidas en la definición de residente. Como concepto de residente, en el artículo 7mo del Título 8 y 14 del Título 4, se establece esta presencia mínima en 183 días en territorio uruguayo asociado al año civil y la presunción de tener su núcleo vital en el país, centro de interés económico o cónyuge y sus hijos menores.

En cuanto a las personas jurídicas, se consideran residentes aquellas que se hayan constituido bajo las leyes nacionales. Temas estos que difieren a nivel internacional a lo

establecido en nuestro país en cuanto al tiempo de permanencia, como otras consideraciones que se han profundizado a lo largo del trabajo, en cuanto a las presunciones que se tienen que establecer.

Los conceptos de establecimiento permanente que se manejan en el artículo 10 del Título 4 del Texto Ordenado siguen los criterios básicos que son manejados a nivel internacional en el ámbito de la OCDE y ONU. Este artículo define establecimiento permanente cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, no incluyendo explícitamente como obtiene esos ingresos o desarrolla su actividad.

Al igual que el modelo de la OCDE y ONU especifica ciertas situaciones en las que se configura, y otras en las que no se configura.

Además, en dichos modelos se manejan distintos tipos de establecimiento permanente, donde podemos estar ante establecimientos permanentes sin que exista un lugar fijo de negocios. Esto determina que la legislación nacional recoge, del mismo modo que la internacional, tres tipos de establecimiento permanente.

El primero de éstos es el que la doctrina general consultada maneja como el establecimiento permanente físico que recoge la regla básica, girando alrededor del concepto "lugar fijo de negocios", por el cual realiza toda o parte de sus actividades económicas. Por lo que no toda intervención de un no residente en el país configura establecimiento permanente, teniendo que existir alguna actividad comercial "sustancial".

Todos estos hay que probarlos y son parte sustancial del trabajo que se ha presentado. Por lo que a la hora de la aplicación práctica y dado el carácter dinámico de este concepto, para determinar la existencia del establecimiento permanente, la Administración tendrá que adoptar un criterio para incluir o no ciertas actividades que generan zonas grises, aplicando criterios restrictivos o amplios según esta lo estime, viéndolo reflejado a través de consultas que se hayan realizando a la Administración, en base a una reglamentación que hoy resta implementar.

Es interesante ver como otros países que tienen incorporado este criterio lo manejan y van siguiendo su evolución, además de la comparación de criterios de inclusión o no.

Esto a su vez va de la mano de la pregunta sobre la función que cumple este concepto, ya que el mantener el principio de la fuente va en contra del criterio de residencia y del fundamento de la existencia del instituto del establecimiento permanente como forma de los Estados de ceder potestad tributaria, dejando de gravar determinadas rentas producidas por sus residentes y para que sean gravadas por los países donde se encuentra la fuente de los beneficios.

Todo esto crea lo que en párrafos anteriores fue referido para conceptualizar el tema dentro del marco de la doble tributación internacional y la forma de evitarla.

Esto nos pone ante la afirmación de que la inclusión de conceptos y criterios manejados internacionalmente son solo para determinar la renta gravada en el Uruguay, determinando un impuesto específico aplicable sobre la renta de fuente uruguaya, obtenida por un no residente en la República.

Entonces, ante la presencia de Establecimiento Permanente, la renta de fuente uruguaya estará gravada por IRAE. En cambio, si no se configura establecimiento permanente, la renta de fuente uruguaya generada por ese no residente estará gravada por el IRNR.

Es aquí que el análisis del concepto se vuelve interesante de profundizar, más allá de la definición y del alcance que le dará la reglamentación. Un no residente a la hora de invertir o tener presencia en el territorio nacional deberá tener en consideración que tendrá una estructura tributaria diferente, según el impuesto a la renta que configure y la relación para fines tributarios con los residentes que contrate y un tercer actor que es el Estado uruguayo.

Este no residente tributará por un impuesto a una tasa del 25% sobre la renta neta o una tasa del 12% en forma general sobre la renta bruta. En tanto se constituya establecimiento permanente de entidades no residentes tributará por todas sus rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior. De esta manera se asemeja al tratamiento tributario que se exigía a las sucursales.

Esto nos llevaría, no solo a comparar la forma de tributación si un no residente se encuentra incluido en uno u otro impuesto, sino también qué efectos surgen en cuanto a la responsabilidad fiscal, tanto del no residente como aquel que contrate con éste que podrá ser responsable de retener y verter el impuesto correspondiente.

Si existe establecimiento permanente de entidades no residentes deberán designar a los efectos del IRAE una persona física o jurídica que los represente ante la administración tributaria, siendo solidariamente responsable por la responsabilidad tributaria y todos los actos administrativos que deba realizar en nombre de la entidad del exterior.

La responsabilidad de terceros también aparece en caso de no residentes que no configuren establecimiento permanente y obtengan rentas que no sean objeto de retención, debiendo designar a los efectos del IRNR una persona física o jurídica que lo represente ante la administración. En este caso, como en el anterior, el responsable lo es solidariamente y por las obligaciones tributarias de estos sujetos pasivos.

Con lo anteriormente expuesto he tratado de enmarcar el concepto establecimiento permanente dentro del panorama de los últimos cambios en la normativa tributaria nacional. La limitante es no tener a la fecha una reglamentación que defina y enmarque elementos de este concepto, que serán determinantes a la hora de establecer la carga tributaria de este grupo de sujetos y las responsabilidades tributarias por actos propios o de terceros.

Por último, como todo concepto de carácter dinámico, va mutando y adaptándose a las nuevas formas de llevar adelante los negocios.

Con la descentralización y la inmaterialidad de las actividades y formas jurídicas innovadoras se escapa a la acción de los Estados gravar los resultados económicos obtenidos en su jurisdicción. Es de esperar que la interpretación de este concepto abarque más allá de su definición, necesitando de una reglamentación acorde a los acontecimientos cotidianos y al accionar de la doctrina, que a la luz de los principios del derecho, el sentido común y experiencia, sirvan de soporte para conseguir un cuerpo de conocimiento base para el ejercicio de la profesión y la legislación.

Bibliografía

- “Double Taxation Conventions” – Klaus Vogel – tercera edición -1997.
- “Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional” – Francesc Barnadas – 1997.
- “Manual del IRPF” - Francesc Barnadas – 1994.
- “Impuesto a la Renta de no Residentes” – Checa Rodríguez – Aranzandia -1999.
- “El Establecimiento Permanente” – García Prats – 1996, versión electrónica.
- “Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional” – Abril Abadin, versión electrónica.
- “Comentario a la Ley de Impuesto a la Renta de no Residentes” – Cuatrecasas, Aranzandia - 2004.
- “Comentarios a la Ley del IRPF y la Ley del Impuesto a la Renta de los no Residentes” – Ana B. López Mesa – Lex Nova, 2001.
- “Impuesto a la Renta Personal Global y Progresivo” – Costa González – FCU.
- “Examen de la Problemática más Reciente en el campo de la Tributación” – Juan A. Pérez Pérez.
- “Instituciones de Derecho Tributario” - Valdés Costa – 1992.
- "Impuesto sobre el comercio internacional" - V. Uckmar, A. Altamirano y H. Torres - Universidad Austral.
- "La Fuente Territorial de las Rentas" - Jorge Rosetto – 1995.
- “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, séptima edición - 1997.
- "Double Taxation Conventions and International Tax Law" - Philip Baker - Sweet & Maxwell - 2a Edición.
- “Informe sobre situación actual de la tributación en los países del MERCOSUR” – BID, Washington - 2001.
- “Tributación en el MERCOSUR, Evolución, Comparación y posibilidades de Coordinación – BID, Bs. As., 2003.
- “Propuesta para la Reforma Tributaria de Uruguay” – Barreix y Roca – MEF, 2005.
- “Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Análisis” – G. Kopits, 1992.

“Trece Años en la Política Argentina” – García Belsunce – 1982.

“El establecimiento permanente Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria” - García Prats, Francisco - Ed. Tecnos - Madrid - 1996

“Legislación y Técnica Tributaria” – Tomo 1, CECEA.

Texto Ordenado 1996 Actualizado – IMPO.

Decreto Reglamentario 150/007 – IMPO.

Decreto Reglamentario 149/007 – IMPO.

“Modelo para Evitar la Doble Imposición” – OCDE – 1992.

“Modelo de Comercio sobre la Renta y sobre el Patrimonio” – Comité Asuntos Fiscales, OCDE – 2005.

Revista Tributaria 7 "Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo" - Ramón Valdés Costa.

Revista Tributaria 17 "Conceptos generales sobre la doble imposición internacional, tratados tributarios y el intercambio de información" - Carlos M. Varela Vázquez.

Revista Tributaria 80 “Notas preliminares sobre el convenio entre Uruguay y la República Federal Alemana para evitar la doble imposición” – Valdés Costa.

Revista Tributaria 135 "Principios para la determinación de la renta de establecimientos permanentes y su aplicación a bancos, compañías de seguros y otras instituciones financieras" - Juan Manuel Albacete y Nicolás Juan.

Revista Tributaria 142 “La imposición sobre la renta derivada del suministro de tecnología” – Addy Mazz.

Revista Tributaria 157 "El tratado Uruguay-Alemania para evitar la doble imposición internacional" - Sebastián Arcia, Andrés Blanco y Héctor Huertas.

Revista Tributaria 174 "Análisis crítico del sistema tributario uruguayo" - Juan A. Pérez Pérez.

Revista Tributaria 176 "La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria." -Pablo D´Angelo.

Revista Tributaria 177 “Revalorización del principio de la fuente como limitación del poder jurisdiccional” – Raul D`alessandro.

Revista Tributaria 187 “Fuente y Domicilio: nueva configuración de sus principios” –. Albacete y Juan.

Revista Tributaria 193 "Análisis del texto proyecto Uruguay del nuevo impuesto a la renta de los no residentes y comparativo parcial con el modelo español" - Pablo D'Angelo.

Revista Tributaria 195 "Análisis crítico de la imposición a las rentas de empresas y de personas físicas en el proyecto de Reforma Tributaria" – Abadi y Bordolli.

Revista Tributaria 196 "El Establecimiento Permanente en el proyecto de la reforma tributaria" - Enrique Ermoglio.

Revista Tributaria 197 "La atribución de rentas al Establecimiento Permanente" - Leonardo Decarlini.

Revista Tributaria 200 "Impacto de los sistemas Tributarios nacionales en la competencia por inversiones internacionales – Humberto Capote.

Paginas Web y demás consultadas

Inforlex – sistema legal de información.

Presidencia de la República – www.presidencia.gub.uy.

Poder Legislativo - www.parlamento.gub.uy.

Dirección General de Impositiva (DGI) - www.dgi.gub.uy.

Naciones Unidas (UN) - www.un.org.

OCDE - www.ocde.org/daf/fa/e_com/e_com.htm.

Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET) - www.iuet.com.uy.

International Fiscal Association (IFA) - www.ifa.nl.

Instituto Latinoamericano de Estudios Tributarios (ILADT) - www.iladt.org.

KPMG Uruguay - www.kpmg.com.uy.

KPMG Argentina - www.kpmg.com.ar.

Deloitte Uruguay- www.deloitte.com.uy.

Deloitte Argentina - www.deloitte.com.ar.

Consultax – www.consultax.com.uy.

Asociación Argentina de Estudios Fiscales - www.aaef.org.ar.

Cámara Uruguayo Alemana (AHK) - www.ahk-uruguay-com.

Información Comercial Española (ICE) - www.revistasice.com.

Cámara de Madrid - www.camaramadrid.es.

Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina) - www.afip.gov.ar.

Plataforma de Expresión y Comunicación Fiscal de México - www.offixfiscal.com.mx.

Agencia Tributaria – www.aeat.es .

Instituto de estudios Fiscales – www.ief.es.

Universidad Complutense de Madrid – www.ucm.es.

Información Jurídica, Económica y Fiscal Española – www.injef.com.