
EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IRAE

CON ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA NORMATIVA Y DOCTRINA INTERNACIONAL¹

CHRISTIAN SCHNEEBERGER*

Egresado del Master en Derecho y Técnica Tributaria (UM)

Introducción

El concepto de establecimiento permanente surge en Alemania como una forma de distribuir la potestad tributaria entre los distintos estados dentro del mismo país pero luego, al incluirse tal concepto en los convenios para evitar la doble imposición, se extendió a la tributación internacional.

En el ámbito internacional, aparece como una fórmula moderadora para dirimir una fuerte controversia por el ejercicio de la soberanía tributaria, existente entre los países exportadores e importadores de capital desde comienzos del siglo XX. Hasta ese momento, el criterio predominante para gravar las rentas había sido el de la fuente, elevado a costumbre de Derecho Internacional, aunque con la Revolución Industrial la situación se alteró significativamente. A partir de entonces, los países desarrollados advirtieron progresivamente la necesidad de gravar las rentas que sus empresas generaban en el exterior, habida cuenta de que muchas veces representaban la mayor parte de su ganancia total. De esta manera, se consagró un criterio de imputación subjetivo, el de residencia, amplificado por el de renta mundial (*worldwide income*), en virtud del cual el país de residencia del sujeto puede gravar todas las rentas que él generara, con independencia de la localización de la fuente generadora de renta. Fruto del consenso, el establecimiento permanente permite que los países exportadores de capital compartan la potestad tributaria con los importadores, permitiéndoles que graven las ganancias que generen sus residentes mediante establecimientos permanentes en el país de la fuente.²

Así como en Alemania, el criterio del establecimiento permanente resultó ser un mecanismo sumamente útil en el ámbito internacional, razón por la cual fue incorporado a los modelos de convenios para evitar la doble imposición de la OCDE, ONU y USA.³ En Uruguay, sin embargo, el criterio no había sido adoptado hasta el momento más que en los tratados firmados con Alemania y Hungría. Recién con la ley 18.083, el concepto “establecimiento permanente” es considerado como elemento fundamental al momento de determinar el ré-

1 Trabajo presentado para la materia “Imposición a la Renta y el Capital” del curso Master en Derecho y Técnica Tributaria de la Universidad de Montevideo, Febrero 2008.

* Contador Público, graduado en la Universidad de Montevideo. Master en Derecho y Técnica Tributaria (en curso) por la Universidad de Montevideo. Miembro del Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay. Actualmente se desempeña profesionalmente en la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva.

2 Loaiza Keel, Carlos, “Fiscalidad internacional de la inversión española en el Uruguay”, Madrid, 2007, pág. 25. Loaiza Keel, Carlos, “La tributación de los no residentes luego de la Reforma tributaria: principio de la fuente, residencia fiscal y establecimiento permanente”, Boletín Tributario, Estudio Olivera & Delpiazzo – Estudio Licandro Díaz, Montevideo, 5 de octubre de 2007.

3 El Modelo del Pacto Andino, al seguir estrictamente el criterio de la fuente, no utiliza el criterio de establecimiento permanente.

gimen de tributación de los no residentes en la República. Esta norma modernizó conceptualmente el régimen de fiscalidad internacional⁴ y buscó incorporar las mejores prácticas en la materia a nuestra legislación.⁵

El establecimiento permanente se utiliza en derecho fiscal internacional como un factor de atribución de la Potestad Tributaria de los Estados respecto a las rentas empresariales, ya que dichas rentas solamente serán objeto de imposición en el Estado de la Fuente, en tanto hayan sido obtenidas a través de un establecimiento permanente en él situado. De lo contrario, la Potestad Tributaria corresponderá al Estado de la Residencia. El establecimiento permanente aparece entonces como un pequeño logro del Principio de la Territorialidad, ya que se autoriza al Estado de la fuente a gravar las rentas que provengan de actividades que, dentro de su territorio, se ejerzan con cierta intensidad, a través de instalaciones que las doten de estabilidad y permanencia. Pero al mismo tiempo, es una limitación a dicho Estado, ya que aquellas ganancias que no puedan ser atribuidas al establecimiento permanente o que provengan de actividades accidentales, sin un sustrato fijo, no deberían ser por él gravadas.⁶

Concepto y Tipos

En un inicio el aspecto saliente de la definición de establecimiento permanente era el carácter productivo del mismo, debiendo contribuir en modo directo y concreto a la formación de las utilidades de la empresa (teoría de la realización). Sin embargo, dada la dificultad de determinar la medida de contribución del establecimiento permanente a la productividad de la empresa, se optó por la teoría de la pertenencia económica, a cuyos efectos el Comité fiscal de la OCDE elaboró una innovadora definición de establecimiento permanente identificándolo ahora como *sede fija de negocios*.

El párrafo 1 del Comentario al artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE define el término establecimiento permanente de la siguiente forma: “*a fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”, es decir como un lugar fijo de negocios a través del cual las actividades (o negocios) de una empresa son llevados a cabo ya sea total o parcialmente.

Como puede observarse, el carácter productivo no ha sido tomado en cuenta en la definición adoptada por el Modelo OCDE⁷ puesto que en una empresa en normal funcionamiento, el hecho de que cada una de las partes de la organización contribuya a la productividad del conjunto es considerado un axioma y, en consecuencia, el establecimiento permanente como una parte más de la organización que es, y no realizando solo actividades preparatorias o auxiliares, tendrá ese carácter productivo al que hacemos referencia.

Se podría decir que el establecimiento permanente es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en otro Estado, lo que supone un criterio de distribución de las rentas entre un Estado y otro.⁸

El concepto comprende bajo una única denominación dos fenómenos económicos cualitativamente distintos:

- a) El ejercicio de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico (establecimiento permanente “material”)

4 Loaiza Keel, Carlos, “*la apertura internacional del Uruguay*”, en la Gaceta de los Negocios, Legal y Fiscal, Global Law, Madrid, 2 de julio de 2007.

5 Aunque en la exposición de Motivos de la Reforma Tributaria se manifiesta la intención de dar mayor certeza a la inversión internacional, el secreto bancario que ha conservado el régimen fiscal uruguayo frente a la administración fiscal y el secreto tributario existente, que supone un obstáculo al libre intercambio de información con las administraciones tributarias de otros países, no ayudan en este sentido.

6 Cfr. Fraschini, Juan Ignacio, “*La Prestación de Servicios y el Establecimiento Permanente*”, Revista de Derecho, Año VI, Nro. 12, Universidad de Montevideo, pág.52.

7 Aunque como se verá, si en el resto del articulado, ya que se excluyen del concepto de EP situaciones y actividades que claramente tienen carácter productivo.

8 Cfr. Ermoglio, Enrique, “*El Establecimiento Permanente en el proyecto de la Reforma Tributaria*”, Revista Tributaria N° 196, Pág. 69.

- b) La “presencia” en un mercado externo sin el ejercicio directo de una actividad, sino por medio de un establecimiento permanente y que se manifiesta a través de modalidades y figuras jurídicas diversas y por ende con un ligamen material menos intenso (establecimiento permanente “personal” o “temporal”)⁹

El texto de la reciente ley 18.083 (conocida como ley de reforma tributaria) toma el concepto de establecimiento permanente del artículo 5° del Modelo OCDE. Más aún, el primer inciso del artículo 10 del Título 4 no sólo coincide con la definición dada por Modelo OCDE sino también con aquellas definiciones contenidas en los modelos ONU, USA y la casi totalidad de los Convenios para evitar la Doble Imposición.¹⁰

Es común a todos los modelos enumerar, tras la definición, una lista de situaciones que pueden configurar establecimiento permanente. Para algunos autores, dichos ejemplos son meras presunciones que requieren el cumplimiento de los elementos mínimos de la cláusula general, sin embargo para otros, esta planteada la discusión acerca de si dicho listado contiene sendos establecimiento permanentes o si, por el contrario, habría que analizar en cada caso concreto si se configura o no el mismo.¹¹

En el Modelo OCDE podemos distinguir tres tipos de establecimiento permanente:

1. El establecimiento permanente físico definido como lugar fijo de negocios
2. El establecimiento permanente de construcción
3. El establecimiento permanente de agencia

Los primeros dos se asocian al concepto de establecimiento permanente “material” en tanto el tercero se vincula directamente al concepto de establecimiento permanente “personal”.

El Establecimiento Permanente material

Para que se configure un establecimiento permanente es necesario que simultáneamente se satisfagan cuatro condiciones:

- a) la existencia de una instalación de negocios
- b) su estabilidad (o sea que se trate de una instalación fija)
- c) su conexión con el ejercicio normal de la empresa
- d) su idoneidad para producir una renta.

Esencialmente, el concepto resulta definido mediante la individualización de un elemento constitutivo (la instalación fija) y por tres cualidades que refieren a este.

a) La existencia de un lugar de negocios

Por lugar de negocios se entiende “cualquier espacio, objeto físico o conjunción de objetos físicos a disposición efectiva del no residente, sin importar el título, utilizados para desarrollar una actividad empresarial”.¹² Es decir, un espacio circunscrito en el cual se lleva a cabo la actividad de la empresa comprendiendo todos los elementos materiales utilizados para tal fin: un local, las maquinarias, los equipos o simplemente un área como depósito aduanero o espacio comercial.¹³

⁹ Lovisoló, Antonio, “El Establecimiento Permanente” en Curso de Derecho Tributario Internacional, Víctor Uckmar, Tomo I, Editorial TEMIS, 2003, pág. 278.

¹⁰ Tanto en los modelos como en la ley 18.083, la fórmula en que se ha estructurado la noción de Establecimiento Permanente consta de tres bloques principales: al inicio una cláusula general que define sintéticamente al EP; a continuación un elenco de situaciones en las que en principio existe EP (a priori establishment) y finalmente una serie de situaciones excluidas del concepto de EP (exclusionary list).

¹¹ El Cr. Ermoglio se expresa al respecto señalando: “En primer término cabe mencionar que esta lista no es taxativa. En principio todos los lugares que se enumeran allí, parecen cumplir con la condición de ser Establecimiento Permanente. Sin embargo, en todos los casos deberá verificarse el cumplimiento de las condiciones del párrafo 1.”

¹² Fraschini, Juan Ignacio, *ob.cit.*, pág.59.

¹³ Antonio Lovisoló, *ob. cit.*, pág. 279.

El hecho de que la empresa del exterior deba contar con un espacio físico (no virtual) no implica que éste deba ser usado en exclusividad por ella.

No es relevante el hecho de que si el local, las maquinarias y equipos son poder de la empresa, son alquiladas por ésta o simplemente están a su disposición. El lugar de negocios podría ser por ejemplo un espacio en un depósito o una oficina en las instalaciones de otra empresa. En síntesis, no importa ni se requiere título legal alguno que establezca la disponibilidad del espacio para el residente. Es más, hasta podría tratarse incluso de un espacio ocupado ilegalmente. Lo único que importa es el poder disponer de hecho sobre dicho espacio físico.

El párrafo 2 del artículo 5 del Modelo presume la existencia de establecimiento permanente, entre otros, en los siguientes casos:

1. Una Sede de dirección
2. Una Sucursal
3. Una Oficina
4. Una Fábrica
5. Un Taller
6. Una Mina, un pozo de petróleo o gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales

El artículo 10 del Título 4 agrega al listado extraído del artículo 5 del Modelo OCDE las siguientes situaciones:

- “Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.
- 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.”

Al decir “entre otros”, queda claro que se trata de una lista no taxativa y por lo tanto caben otras posibilidades diferentes a las enunciadas. No obstante estén incluidas en la enumeración como ejemplos de establecimiento permanente, constituyen en sí presunciones y debe examinarse en cada caso si cumplen con los elementos mínimos establecidos en la cláusula general, es decir las condiciones básicas contenidas en el párrafo 1.

Hay sin embargo quienes sostienen que la enumeración dada por el párrafo 2 es una extensión (y no concretización) de la definición general. A esta posición se afilia, por ejemplo, el Bundesfinanzhof alemán, sosteniendo que “las sedes de dirección” son establecimientos permanentes *qua definitione* puesto que no requieren de lugar fijo.¹⁴

El párrafo pone a la cabeza de la lista a las sedes de dirección. Las mismas constituyen el lugar donde se asumen decisiones significativas respecto de la totalidad o parte de la actividad de la empresa (no es suficiente que se realicen allí las Asambleas de Accionistas)¹⁵. Los centros de control y coordinación de los grupos internacionales constituyen normalmente establecimiento permanente por cuanto la actividad desarrollada por estos es esencial para el grupo en su conjunto. Solo cuando se dedique exclusivamente a recoger informaciones para la empresa su actividad puede denominarse auxiliar.¹⁶

14 Cfr. Frascini, Juan Ignacio, *ob.cit.*, pág.59.

15 Cfr. D’Angelo, Pablo, “La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria”, *Revista Tributaria* N° 176, pág. 597.

Antonio Lovisolo, *ob. cit.*, pág. 285.

Cfr. K. Vogel, “*On Double Taxation Conventions*”, II Ed., Deventer, 1990, pág. 213.

16 Antonio Lovisolo, *ob. cit.*, pág. 285.

Las sucursales son una rama de la empresa dotada de cierto grado de independencia económica y comercial pero carente de independencia jurídica. No están limitadas a realizar actividades auxiliares ni preparatorias sino que llevan a cabo actividades principales.¹⁷

Las oficinas, por su parte, son unidades organizativas para la gestión de los aspectos administrativos de la actividad y no necesitan ningún grado de independencia ni organización particular.

Las fábricas son establecimientos donde los bienes son manufacturados o procesados.¹⁸

En cuanto al último literal, cabe acotar que se menciona únicamente la extracción y no se hace referencia a la exploración de los recursos naturales debido a que en la redacción del modelo convencional no se ha llegado a un acuerdo acerca de la calificación y atribución del derecho de imposición de las rentas que se derivan de dicha actividad.¹⁹ En esto, se deja librado a lo que acuerden los países en sus convenios determinar a partir de qué momento se considera que existe establecimiento permanente. Existe la alternativa de gravar donde se encuentra la empresa o el país donde se hace la exploración o una solución mixta donde el establecimiento permanente existe una vez transcurrido el tiempo de permanencia en el país.

b) La estabilidad de la instalación

Debe existir una relación entre el lugar de negocios y una ubicación geográfica específica, la coherencia comercial y geográfica. Este es el factor más importante a tener en cuenta. Para estudiar esto se recurre a los llamados tests geográficos y temporales.

El test geográfico refiere a la necesaria vinculación que debe existir entre un lugar de negocios y un punto geográfico fijo al cual se asocian las operaciones para que exista establecimiento permanente.²⁰

El establecimiento permanente no necesariamente debe ser un inmueble sino que puede estar constituido por equipos y basta que éstos se encuentren instalados en cierto lugar con permanencia en el tiempo.

Un caso particular se presenta en aquellos casos en que una empresa desarrolla sus actividades en diferentes lugares de un mismo país. A pesar de ello, como el vínculo entre la empresa y el país contratante es muy fuerte, se considera que configura establecimiento permanente.

Lo importante es la existencia de coherencia comercial y geográfica. A propósito de esto la OCDE plantea en los comentarios dos ejemplos gráficos que son útiles para entender esto. Por un lado, el caso de un consultor que viene a entrenar al personal de diferentes agencias de un banco y en cada una de ellas su estadía es corta. Si bien hay coherencia comercial en este caso, no la hay geográfica porque no está suficiente tiempo en un único lugar. Por otra parte, el párrafo 5.1 de los Comentarios al Modelo OCDE cita el caso de un pintor que trabaja en un edificio, bajo contratos con diferentes personas no vinculadas entre sí. Aunque el proyecto es uno solo y acotado geográficamente, no existe la coherencia comercial requerida.

En cuanto al test temporal, el Cr. Ermoglio sostiene que no existe un plazo de presencia mínima definida que califique a un establecimiento de permanente y es usual que los convenios sean quienes definan esto, en general fijando un plazo mínimo de seis meses.²¹ Sin embargo, la posición que sostiene Ermoglio es muy discutible (y yo me arriesgaría a decir que es incorrecta) porque no hay en el artículo 5 del Modelo OCDE (ni en otros modelos) una especificación de índole temporal al establecimiento permanente material. Lo que sostiene el punto 6 de los comentarios es lo siguiente: “Desde el momento en que se dice que el lugar de

17 Antonio Lovisoló, *ob. cit.*, pág. 285.

D'Angelo, Pablo, *ob. cit.*, pág. 597.

18 D'Angelo, Pablo, *ob. cit.*, pág. 598.

19 Cfr. Antonio Lovisoló, *ob. cit.*, pág. 286.

20 Cfr. Ermoglio, Enrique, “El Establecimiento Permanente en el proyecto de la Reforma Tributaria”, Revista Tributaria N° 196, Pág. 72.

21 Cfr. Ermoglio, Enrique, *ob. cit.*, pág. 73.

negocios debe ser fijo, se infiere que el establecimiento permanente existirá en la medida que como lugar de negocios tenga un cierto grado de permanencia. Sin embargo, en la práctica se configuran establecimientos permanentes por períodos cortos de tiempo como consecuencia de la naturaleza del negocio. En muchos casos determinar esto resulta difícil. No obstante la práctica seguida por los países miembros de la OCDE no ha sido consistente respecto a los requerimientos temporales a los que nos referimos, la experiencia ha mostrado que no se han considerado establecimiento permanente aquellos casos en los que las actividades desarrolladas en un país a través de un lugar de negocios han tenido una extensión en el tiempo menor a los seis meses.²² El plazo de seis meses surge de un consenso jurisprudencial, en base a otros artículos del tratado, que sí se refieren a seis meses, como el de prestación de servicios o las rentas del trabajo.

Otro aspecto a tener en cuenta es la frecuencia con la cual se realizan las actividades, puesto que en ciertos casos las tareas sufren interrupciones temporales que no hacen que deje de existir el establecimiento permanente.

El establecimiento permanente constituirá un único lugar de negocios cuando una ubicación particular, donde las actividades cambian de lugar, pueda ser identificada como un todo comercial y geográfico coherente con respecto a ese negocio.

Resulta necesario que la instalación se preste a una utilización durable por parte de la empresa. No implica necesariamente la continuidad de la utilización en el tiempo, o sea que para configurar establecimiento permanente, basta que la instalación sea empleada con una cierta "regularidad" temporal. En si, esta sería una excepción al plazo de seis meses ya que en estos casos en que, por su propia naturaleza, las actividades son llevadas a cabo en períodos de tiempo breves pero recurrentes, se considera igualmente que se cumple el criterio de estabilidad.

La instalación que no haya sido creada para fines puramente temporales constituye un establecimiento permanente si su existencia se hubiese prolongado por un breve período de tiempo a causa del carácter peculiar de la actividad de la empresa o como consecuencia de circunstancias especiales. Y viceversa, la instalación creada para fines temporales, debe considerarse de forma retroactiva un establecimiento permanente cuando su duración se prorrogare por un lapso que ya no puede ser considerado temporal.

Lo que en algunas oportunidades sucede es que, con el propósito de no configurar establecimiento permanente, entidades relacionadas hacen uso un mismo lugar de negocios por períodos breves no colmando así este requisito temporal necesario. Al igual que en nuestro Código Tributario en el que prima la realidad, los comentarios de la OCDE frente a la situación planteada determinan que en estos casos hay establecimiento permanente.

En aquellos casos en los que se estima que las actividades durarán por un breve período de tiempo pero luego se extienden más de lo previsto se entiende que existe establecimiento permanente desde el momento en que comenzaron las obras.

Considerando que todas las actividades auxiliares y preparatorias contribuyen a la productividad de la empresa no es un requisito que las actividades que se realicen a través del citado lugar de negocios tengan carácter productivo

No debe considerarse el período de preparación del lugar que servirá de asiento al lugar fijo de negocios. El establecimiento permanente tiene origen en el momento en que comienzan a realizarse las actividades para las cuales el lugar servirá en forma permanente.

En resumen, el establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia el ejercicio de su actividad por medio de la instalación fija y se extinguirá cuando se enajene ésta o cesen todas las actividades desarrolladas en esta.

²² OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, 15 July 2005. Commentary on article 5, pág. 88.

c) La conexión con el ejercicio normal de la empresa

La instalación fija debe estar destinada a una actividad comprendida en el marco normal de los negocios realizados por el empresario extranjero. Es decir que lo relevante es la conexión con el ejercicio de la actividad de la empresa. Esta conexión está detrás del concepto de realización de negocios “a través de”.

El párrafo 8 de los Comentarios al Modelo OCDE plantea el caso en que una empresa del exterior que tiene en el país bienes tangibles (inmuebles, instalaciones y equipos industriales, comerciales o de servicios) o bienes intangibles (marcas, patentes, derechos) que da o alquila a terceros sin mantener un lugar fijo de negocios a través del cual realiza dichas operaciones, no configura establecimiento permanente en la medida que los bienes objeto de tal contrato no constituyen en sí mismos un lugar fijo de negocios.

Si, tratándose de la misma situación planteada anteriormente, la empresa ofreciera personal para manejar los equipos con la responsabilidad limitada al correcto funcionamiento y mantenimiento de éstos, quedando para el arrendatario la responsabilidad y control sobre los mismos, tampoco estaríamos frente a un establecimiento permanente.

Si en cambio, dicho personal realizara operaciones y tuviese una más amplia responsabilidad, que se podría manifestar a través de la toma de decisiones relacionadas al uso, operativa o mantenimiento de tales equipos, asumiendo el arrendador los riesgos del negocio, entonces sí habrá establecimiento permanente.

d) La idoneidad para producir una renta

No se hace alusión al carácter de la productividad del establecimiento permanente puesto que en una empresa bien administrada cada elemento contribuye a la productividad del conjunto y se trata de un requisito connatural de la noción de establecimiento permanente.

Al respecto, el artículo 7 del Modelo OCDE de los convenios establece una norma sobre el reparto de las utilidades industriales y comerciales según la cual se atribuyen al establecimiento permanente las rentas que se considera podrían haber sido obtenidas en el otro Estado si dicho establecimiento permanente hubiese sido una empresa independiente, que funcionara en la misma o similares condiciones y sin ningún vínculo con la empresa a la cual pertenece.

En síntesis, el concepto de establecimiento permanente encuentra calificación en un elemento “cualitativo” (constitución de una instalación con carácter de permanencia) y en otro “funcional” (la aptitud para producir una renta).

Ejemplo: la sentencia del BundesFinanzHof alemán de 30 de octubre de 1996.²³

Considero que el siguiente caso resume con bastante claridad las cuatro condiciones necesarias que hacen a un establecimiento permanente.

En la citada sentencia el BundesFinanzHof alemán resuelve el caso de si un oleoducto cumplía las condiciones para configurar un establecimiento permanente en territorio alemán.

El caso trata sobre un oleoducto subterráneo, totalmente automatizado a través de un sistema informático instalado en Holanda (propiedad de una empresa holandesa) y que transporta crudo y derivados hasta Alemania. Cualquier trabajo de mantenimiento o reparación necesario es subcontratado a empresas alemanas que realizan dicho servicio.

²³ “Revista de Derecho Informático”, ISSN 1681 – 5726, Edita: Alfa – Redi, N° 035 – Junio del 2001. Carluccio, María Jesús, Durán, Dahiana y Fontes, Mariana, “El Establecimiento Permanente en la Reforma Tributaria”, Trabajo Monográfico, UDELAR, Diciembre 2007.

Para analizar si tal oleoducto constituía establecimiento permanente, el BundesFinanzHof recurrió al estudio de la legislación interna alemana sobre el tema y al contenido del convenio de doble imposición entre Alemania y Holanda. A partir de ello concluyó que el mismo constituía establecimiento permanente y esgrimió las siguientes razones para fundamentar tal afirmación:

- a) El tramo del oleoducto que atraviesa Alemania constituye una base de negocios puesto que transporta el crudo y esto representa el núcleo principal del activo de la empresa holandesa.
- b) El oleoducto, al estar bajo tierra, constituye una base fija de acuerdo al Código General Tributario ya que estará situado en un lugar fijo durante un determinado período de tiempo lo cual le da el necesario carácter de permanencia.
- c) Por lo expresado anteriormente no cabe más que reconocer que comporta una relación contractual de larga duración.
- d) El transporte de crudo a través del oleoducto se realiza con ánimo de lucro y supone un beneficio para la empresa holandesa obtenido en territorio alemán.

Las actividades auxiliares y preparatorias

El párrafo 4 de los comentarios al artículo 5 del Modelo OCDE enumera una lista de excepciones a la definición dada en el párrafo 1. No obstante las actividades citadas son desarrolladas a través de un lugar fijo de negocios, no configuran establecimiento permanente. Lo común a estas actividades es que son calificadas como preparatorias o auxiliares, por lo que aquí sí parece recogerse la tesis de la productividad.

El artículo 10 del Título 4 toma en forma casi textual el mencionado listado de excepciones. Según éste, no constituyen establecimiento permanente:

1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.²⁴
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.

Todos los casos coinciden con lo expresado por el Modelo OCDE y ONU con las siguientes excepciones:

- a) en el Modelo ONU la utilización de instalaciones para la entrega de bienes por parte de un no residente constituye establecimiento permanente
- b) en el Modelo OCDE no constituye establecimiento permanente el mantenimiento de un stock, por parte del no residente, para la entrega de bienes

El párrafo 23 de los comentarios cita como ejemplo de actividades preparatorias o auxiliares el caso de aquellos lugares fijos de negocios cuyo único propósito es la publicidad, el marketing, el proveer de información o la realización de contratos de patente o know how.

²⁴ Corresponde acotar al respecto que en tanto los Modelos OCDE y USA coinciden en incluir como excepción las instalaciones utilizadas a efectos de entregar bienes o almacenarlos para enviarlos luego a otro lugar, el Modelo ONU no incluye tal excepción.

A continuación, en el párrafo 24, se reconoce que muchas veces resulta difícil discernir si una actividad tiene un carácter auxiliar o preparatorio o no. Para esto, el criterio decisivo consiste en verificar en cada caso concreto, si la actividad misma constituye una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa en su conjunto y por ende la necesidad de que dicha actividad sea realizada por la instalación fija exclusivamente a favor de la empresa.

Cuando en un mismo lugar físico se comparten actividades auxiliares y principales, la actividad principal determinará un establecimiento permanente y ejercerá un fuero de atracción sobre todas las rentas del establecimiento.

Si la actividad del establecimiento local es idéntica a la actividad principal de la empresa del exterior, no se podrá decir que las actividades locales son auxiliares. Por ejemplo, siguiendo el caso del párrafo 23, si la empresa del exterior tiene como giro principal la publicidad, la actividad de publicidad que desarrolle la empresa local no podrá considerarse preparatoria o auxiliar y por lo tanto constituirá un establecimiento permanente.

También menciona el párrafo 24 que cuando un lugar fijo de negocios tiene como función la dirección de una empresa o un conjunto de empresas, no se considera a tal actividad como preparatoria o auxiliar.

El contribuyente tiene la posibilidad de demostrar que una instalación no constituye establecimiento permanente, por no cumplir cualquiera de los requisitos generales indicados, especialmente el de la productividad. Por su parte, la administración fiscal tiene la posibilidad de demostrar que una instalación produce una renta autónomamente considerable y constituye por tanto un establecimiento permanente.

Puede darse el caso de que una empresa tenga varios locales (“places of business”) y cada uno de éstos lleve adelante actividades complementarias de los otros locales. Esto hace que dichas actividades no puedan ser consideradas auxiliares o preparatorias porque forman un todo que no puede considerarse separado organizacionalmente.

A propósito de lo visto acerca de las actividades auxiliares resulta de utilidad el siguiente ejemplo:

Citando nuevamente el caso de un oleoducto tendremos que, si éste va de un pozo hasta una refinería atravesando un tercer país, no da igual que la empresa dueña del oleoducto sea también dueña del pozo o de la refinería a que sea únicamente dueña del oleoducto y su actividad principal sea transportar el petróleo. En el primer caso, el transporte constituye una actividad auxiliar mientras que en el segundo es la actividad principal y por ende la empresa tendrá establecimiento permanente en ese tercer país.

El Establecimiento Permanente personal

La Sociedad de las Naciones considera establecimiento permanente a las personas que dependen de la empresa, tanto desde un punto de vista jurídico como económico, y por medio de las cuales se efectúan las transacciones.

Cuando una empresa extranjera sostiene relaciones de negocios regulares en un Estado, a través de la intermediación de un agente allí instalado y que puede actuar por nombre de la empresa misma, será considerada como poseedora de un establecimiento permanente en dicho Estado.

El establecimiento permanente de agencia, al que hasta ahora denominamos “personal”, es tratado en los párrafos 5 y 6 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El modelo OCDE en su artículo 5 analiza lo que varios autores denominan “cláusula de agencia”. Individualiza dos hipótesis de establecimiento permanente: aquel realizado por medio de la figura del “agente dependiente” (párrafo 5) y del “agente independiente” (párrafo 6). En ambos casos, el elemento distintivo es la estabilidad del instrumento adoptado para operar en el país extranjero.

El párrafo 5 del Modelo dice así:

“Sin perjuicio de lo previsto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona – distinta a un agente independiente para quien aplica el párrafo 6 – actúa por cuenta de una empresa y tiene, y habitualmente ejerce, en un país la autoridad para cerrar contratos en nombre de la empresa, se entenderá que la empresa tiene un establecimiento permanente en ese país en relación con cualquiera de las actividades que esa persona realiza por la empresa, salvo que las actividades de esa persona estén limitadas a aquellas mencionadas en el párrafo 4 que, si se realizan a través de un lugar fijo de negocios, no harán que dicho lugar fijo de negocios sea un establecimiento permanente bajo las provisiones de ese párrafo”²⁵

Al decir “sin perjuicio de lo previsto en los párrafos 1 y 2” denota que lo establecido en el párrafo 5 opera como criterio subsidiario respecto a la cláusula general. Es decir que en cuanto la empresa cumpla con la cláusula general no será necesario demostrar que cumple la cláusula de agencia.

Agente dependiente será aquella sociedad o persona física que, por la extensión de sus poderes o por la naturaleza de su actividad, tiene la capacidad de vincular la empresa no residente con relación a actividades comerciales de cierta relevancia en el Estado considerado. Configuraré establecimiento permanente el agente que opere en nombre y por cuenta de la empresa, pudiendo concluir contratos de manera repetida y habitual y en relación con las operaciones que constituyen actividades propias de la empresa.

No se requiere que esta dependencia sea de carácter legal. Debe atenderse a la situación sustancial puesto que se estará frente a un establecimiento permanente aun cuando el agente suscriba contratos que vinculan a la empresa aunque estos no sean concretados literalmente en nombre de la empresa y también en aquellos casos en que al agente está autorizado a negociar todos los elementos suscritos por otro sujeto en el Estado donde se sitúa la empresa. Puede incluso carecer de poder legal para firmar por cuenta de la empresa pero por el solo hecho de negociar los términos de los contratos se lo considera establecimiento permanente. En fin, lo importante no es quien firma sino la vinculación que se genera para la empresa.

El agente dependiente puede ser una persona física o jurídica, residente o no, poseer o no un lugar fijo de negocios donde actúe por cuenta de la empresa del exterior y ser o no empleado de la misma, pero para constituir establecimiento permanente de agencia de la empresa del exterior deberá existir una recurrencia en el tiempo.

El artículo 10 del Título 4 posee una redacción casi idéntica a la del párrafo 5 pero agrega al respecto que *“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 (...) 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”*.

La representación de la entidad no residente podrá calificarse como directa o indirecta. Será directa cuando el agente está facultado para contratar en nombre de su representado y los efectos de tal representación repercuten directa e inmediatamente en la forma jurídica del representado. Será indirecta en caso que exista un contrato que establezca los poderes de actuación y responsabilidad del representado y principal.

Lo relevante en ambos tipos de representación es que la actuación del agente repercuta en la esfera jurídica del representado, entendiéndose por esto que dicha actuación genere una vinculación tal de la empresa con la realización de actividades en un Estado que la haga pasible de efectos impositivos por constituir así un establecimiento permanente.

El otro aspecto que es importante considerar es la habitualidad en el ejercicio de los poderes de contratación del representante.

Por su parte el párrafo 6 sostiene:

²⁵ En cuanto a la “cláusula de agencia” el Modelo ONU también hace una distinción respecto de los otros dos modelos. Considera como establecimiento permanente el caso del agente que mantiene bienes en stock para su posterior entrega, incluso cuando dicho agente no tiene la representación necesaria para concluir contratos en nombre del principal.

“No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un país sólo por realizar actividades en ese país a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúan en el marco ordinario de su actividad.”²⁶

Este párrafo discrimina al agente dependiente de quien no lo es.

A efectos de evaluar la independencia de la empresa extranjera puede ser útil como indicador, la sumisión a instrucciones detalladas o a un control general por parte de la empresa o el hecho de realizar actos en sustitución de la empresa que repercuten económicamente más en la esfera jurídica de la empresa que en el ámbito de sus propias operaciones comerciales. También puede tomarse como criterio si el riesgo de la empresa recae sobre el agente o sobre la empresa que este representa.

En síntesis, se considera agente independiente aquel que es responsable por los resultados de su trabajo sin estar sujeto a un control significativo respecto a la forma en que el mismo es realizado. Es decir, que es libre para organizar su trabajo, seleccionar a sus empleados y a su clientela y asume el riesgo empresarial, con responsabilidad pero no subordinación al principal, quien confía en sus conocimientos y aptitudes.

Existen diversos elementos a efectos de analizar la independencia del agente:

- a) la confianza y habilidad en el conocimiento del agente
- b) la limitación al alcance de los negocios que pueden ser manejados por el agente
- c) la información que el agente brinda a la empresa para sus negociaciones
- d) la cantidad de empresas representadas por el agente (cuanto menor sea el número de empresas es más probable que el agente sea dependiente)

Respecto del punto c) es bueno distinguir que se considerará agente dependiente cuando éste brinda toda la información relacionada a una transacción o negociación esperando obtener una aprobación del exterior. Cuando esto no sucede y el agente se limita a enviar la información necesaria para mantener el adecuado relacionamiento en el negocio, es indicio de que estamos frente a un agente independiente de la empresa del exterior.²⁷

Un comisionista o un corredor que actúan en el marco ordinario de su actividad son considerados independientes legal y económicamente.

La redacción del párrafo 6 del Modelo OCDE, también tomada en forma casi textual por nuestra ley, establece: *“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.”*

Esto significa que un agente puede ser jurídicamente independiente pero si opera en forma exclusiva para una empresa, no tendrá la necesaria independencia económica respecto de ésta para constituir un establecimiento permanente.

²⁶ Respecto al caso de los negocios por medio de comisionistas, corredores u otros agentes independientes, los tres modelos coinciden en términos generales a no ser por el siguiente comentario que hace el Modelo ONU: configura establecimiento permanente aquel agente independiente que dedica sus operaciones casi en exclusividad a una empresa en particular haciendo que la relación con esta no sea tal como si se tratara de empresas independientes.

²⁷ Cfr. Ermoglio, Enrique, *ob. cit.*, Pág. 82.

El caso del joint venture ²⁸

El Joint Venture es definido como el contrato por el cual un conjunto de sujetos de derecho (personas o compañías) realizan aportes de las mas diversas especies²⁹, que no implicarán la pérdida de la identidad e individualidad como persona jurídica o empresa, para la realización de un negocio común (con un business purpose específico), pudiendo ser éste desde la creación de bienes hasta la prestación de servicios, que se desarrollará durante un lapso de tiempo limitado, con la finalidad de obtener beneficios económicos.

En el caso de corporated joint venture y de partnership joint venture, el establecimiento permanente asume importancia cuando una parte de la renta es producida en un Estado distinto al de su residencia, mediante dicha instalación fija. En cambio, la renta de la corporated o de la partnership es imponible solo en el Estado donde estas residen y conforme a las reglas normalmente aplicables.

En el caso de contractual joint venture el establecimiento permanente cobra importancia puesto que, donde concurren los requisitos para su configuración, se entiende que el venturer residente ejerce directamente la actividad de la empresa fuera del territorio del Estado mediante la instalación fija mencionada.

Reconociendo la posibilidad de que una empresa residente pueda configurarse en Management Office de un grupo internacional, surge la dificultad de individualizar cuándo una sociedad del grupo actúa en interés propio o en interés particular de cada una de las sociedades pertenecientes al grupo como establecimiento permanente.³⁰

Al respecto el párrafo 24 de los comentarios al Modelo OCDE expresa que “Un lugar fijo de negocios que posee la función de dirección de una compañía o simplemente una parte de una empresa o de un grupo de empresas no puede considerarse respecto de la misma que realiza actividades preparatorias o auxiliares dado que la índole de su actividad excede tal nivel. En el caso de que compañías con ramificaciones a nivel internacional establezcan “Management Offices” en estados en los cuales poseen subsidiarias, establecimientos permanentes, agentes o licencias, tales como tener oficinas con el fin de supervisar y coordinar las funciones de todos los departamentos de la empresa en una región determinada, se configurará un establecimiento permanente, porque dicha oficina será considerada bajo la definición del párrafo 2.”³¹

Las Subsidiarias

La situación de las subsidiarias en el país de empresas del exterior es considerada en el párrafo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE. En él se afirma que la existencia de una subsidiaria en el país, no define a ésta como establecimiento permanente de la empresa del exterior. Esta posición se fundamenta en que la subsidiaria constituye una entidad legalmente independiente de la controlante lo cual se manifiesta también en el ámbito tributario.

Si nos remitimos a lo expresado en los párrafos 1 y 5 de los comentarios, la filial podrá, sin embargo, constituir un establecimiento permanente de su casa matriz en el Estado en el cual la subsidiaria tiene su lugar de negocios. Esta posición parte de la base de que la casa matriz tiene a su disposición dentro de la subsidiaria un lugar que constituye a su vez para esta empresa un lugar fijo de negocios a través del cual desarrolla sus actividades.

28 Antonio Lovisolo en su análisis sobre el establecimiento permanente estudia también el caso de los “Grupos europeos de interés económico” (Geie). Los mismos constituyen otra modalidad de cooperación económica entre empresas. A modo de ejemplo, podrán configurar establecimiento permanente entre otros casos, cuando los partners creen una oficina propia o una sede de dirección en función de su participación (Ver Lovisolo, Antonio, “El Establecimiento Permanente” en Curso de Derecho Tributario Internacional, Víctor Uckmar, Tomo I, Editorial TEMIS, 2003, pág. 298).

29 Los recursos aportados pueden ser materia prima, capital, tecnología, conocimiento del mercado, ventas y canales de distribución, personal, financiamiento o productos.

30 Lovisolo, Antonio, *ob. cit.*, pág. 298.

31 OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, Commentary on article 5 concerning the definition of Permanent Establishment. Paragraph 4, p.24, 15 July 2005.

Como puede suscitarse la pregunta de qué significa el término “a disposición”, que la propia OCDE no define, la BIAC (Business and Industry Advisory Comité to the OCDE) da a conocer una lista de factores a tener en cuenta para esto. Entre otros factores destacamos los siguientes:

- a) Si la compañía no residente tiene permitido realizar actividades no relacionadas a las de la no residente en las instalaciones de ésta última o si solo puede llevar a cabo las actividades que la empresa residente determine.
- b) Si la presencia de la empresa no residente en el local de la residente es dada a conocer públicamente.
- c) Si la empresa no residente dispone de un lugar aparte para recibir visitas, empleados, consultores u otras personas o si tiene una oficina propia en el local de la empresa residente
- d) Si la empresa no residente tiene una presencia continua o frecuente en las instalaciones de la empresa residente.
- e) Si otras personas disponen o tienen permiso de usar el espacio que utiliza la empresa no residente.
- f) Si se envían distintos empleados en diferentes horarios para realizar la actividad
- g) Si la empresa no residente puede concurrir a las instalaciones de residente fuera del horario normal de funcionamiento de ésta última

Sin embargo, no obstante cumplir que los factores enunciados, estos factores pueden resultar insuficientes para demostrar que no se configura establecimiento permanente.

Por otra parte, si existirá establecimiento permanente de la casa matriz en el Estado de la subsidiaria cuando se cumple el criterio alternativo, o sea la cláusula de agencia. Bajo este escenario la subsidiaria actúa como agente dependiente de la casa matriz siempre que ejerza con habitualidad la autoridad para concretar negocios que vinculen a la casa matriz (excepto en aquellos casos en que la actividad de la subsidiaria se limite al desarrollo de las actividades enunciadas en el párrafo 4 o que actúe en el curso ordinario de sus negocios como agente independiente en los términos del párrafo 6).

En los comentarios se sostiene que la cláusula de agencia también se da cuando los grupos multinacionales tienen a su disposición y utilizan las instalaciones de otra compañía.

En el párrafo 42 de los comentarios se sostiene que la empresa local del grupo multinacional no constituirá establecimiento permanente cuando los servicios que ésta preste a otras empresas del grupo se lleven a cabo en un lugar que no le pertenece y con personal que tampoco depende de ella, por más que la empresa local obtenga beneficios económicos por tal actividad.

Dejando de lado la configuración (material o personal) asumida en el caso concreto, un aspecto saliente del establecimiento permanente es el de constituir un centro de imputación de situaciones jurídicas directamente referidas al sujeto que lo ha realizado y que opera mediante tal aparato (o instalación).

La simple posición de la participación no es asimilable a una actividad empresarial valuable autónomamente e idónea de por sí para producir directamente una renta de empresa.

Solamente si en cabeza de la sociedad filial se verifican relaciones con la casa matriz asimilables en un todo a las relaciones de un agente en el sentido dispuesto por el párrafo 5° del Modelo OCDE de los convenios, es posible individualizar en la sociedad filial un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

En definitiva, la norma no introduce distinción alguna acerca del sujeto controlante y el sujeto controlado, por lo que también la sociedad matriz puede configurarse como establecimiento permanente de la sociedad filial.

El establecimiento permanente se caracteriza por una amplia autonomía funcional, contable y de gestión, pero también es incontrovertible que no dispone de una efectiva y plena autonomía patrimonial y, sobre todo, pertenece a un sujeto distinto y autónomo cuya subjetividad tiene un carácter absorbente respecto del mismo establecimiento permanente.

El aspecto fisonómico esencial no es la independencia de la casa matriz sino la posibilidad de separar la actividad desarrollada por una u otra de las partes.

Los elementos de autonomía evidenciados permiten individualizar en el establecimiento permanente un centro de legitimación de consecuencias jurídicas, en relación con la exigencia de una fácil determinación y más segura individualización de las entradas y sirven para establecer la independencia virtual del establecimiento permanente para reconstruir sus relaciones con la sede central en cuanto al reparto de costos y gastos y al traspaso de la materia imponible entre ambas.

En este sentido, el centro de imputación subjetivo, definido como establecimiento permanente, asume una relevancia autónoma a los fines impositivos respecto de la casa matriz. A efectos fiscales la casa matriz y su establecimiento permanente se consideran autónomos y diversos centros de referencia y de imputación de obligaciones jurídicas.

Por esto mismo es que el párrafo 2° del artículo 7 del Modelo OCDE dispone que, cuando una empresa de un Estado contratante realiza actividades en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente allí situado, en cualquier Estado contratante son atribuidas a dicho establecimiento permanente todas aquellas utilidades que se entiendan habrían sido conseguidas si se hubiese tratado de una empresa diversa y separada que realiza idénticas o análogas actividades en total independencia con la empresa de la cual constituye un establecimiento permanente. Por este motivo, el principio de no discriminación, citado en el inciso 3° del art. 24 del Modelo OCDE, garantiza al establecimiento permanente un régimen impositivo de abstracta paridad con aquel previsto para las empresas residentes.

Acorde con esto, el modelo convencional, al determinar los elementos de renta, opta por la aplicación del *arm's length principle*, según el cual se atribuyen al establecimiento permanente las rentas que este hubiese obtenido si, en lugar de tratar con su sede central u otro establecimiento permanente, hubiese tratado con una empresa distinta en las condiciones y bajo los precios vigentes en el mercado ordinario.

La problemática planteada a partir de esto es individualizar cuales gastos y en que montos son inherentes a la producción de la renta del establecimiento permanente y de la casa matriz u otros establecimientos permanentes del grupo.

Por todo lo expresado anteriormente se explica que el establecimiento permanente, dentro del Estado en el cual se encuentra, sea destinatario de derechos y deberes fiscales propios de un sujeto residente.

En distintos análisis el tema de las sucursales, filiales y subsidiarias ha sido tratado por el Cr. David Eibe, el Dr. José Luis Shaw y V. Sujanov. En tanto la sucursal es un establecimiento o empresa registrada legalmente en el país por una sociedad constituida en el exterior, la filial o subsidiaria es una sociedad constituida en el país dominada total o mayoritariamente por una sociedad del exterior de la cual es jurídicamente independiente.³² Esta diferencia explica el distinto tratamiento tributario que unos y otros tipos societarios reciben.

La administración fiscal uruguaya, visto el escenario descripto, adoptó un criterio dual basado en el principio del derecho civil por el cual "nadie puede contratar consigo mismo" y "nadie puede ser acreedor y deudor de sí mismo". Esto hace que entre sucursal y casa matriz no se reconozcan resultados (y por ende no se compute rentas gravadas o gastos deducible) y se generen cuentas de activo o pasivo en la sucursal. Sin embargo, "a las compañías subsidiarias se les permite reconocer en sus activos y pasivos cuentas con la sociedad del exterior, computar las diferencias de cambio asociadas a estas cuentas, tomar los intereses por pasivos con la empresa del exterior como gastos admitidos y deducir los gastos por asistencia técnica, honorarios y regalías pagados o acreditados a sociedades afiliadas del exterior".³³

32 Cfr. Eibe, David, "Situación fiscal de la subcapitalización", Revista Tributaria N° 144, pág. 404.

33 Juan, Nicolás y Albacete, Juan, "Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios", Revista Tributaria N° 187, pág. 477.

Establecimiento Permanente de construcción

Hasta el momento hemos visto que si existe un lugar fijo de negocios a través del cual se realizan las actividades y permanece al menos seis meses, existe establecimiento permanente. Sin embargo, en el caso de una obra o construcción, el Modelo de Convenio de la OCDE no aplica este criterio sino lo expresado en el párrafo 3 del artículo 5. Allí expresa que la obra o construcción configura establecimiento permanente solo en caso que se extienda por más de doce meses (plazo también adoptado por el Modelo de Convenio USA). No obstante esto, es usual que en los convenios y tratados, se maneje como plazo mínimo para tales casos, los seis meses (plazo tomado por el Modelo de la ONU).

Lo que no queda muy claro, si nos basamos en el Modelo OCDE, es qué sucede si en el caso de un lugar fijo de negocios a través del cual se realizan actividades de construcción, cuya duración excede los seis meses pero culmina antes de los doce meses. Si nos remitimos a lo expresado en el párrafo anterior, no configuraría establecimiento permanente, lo cual considero sería un tanto incoherente.

El literal g) del artículo 10 del Título 4, considerara establecimiento permanente *“las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses”*. Las obras o proyectos de construcción o instalación son tomadas del Modelo OCDE mientras que las actividades de supervisión lo son del Modelo ONU, aunque también están presentes en los Comentarios al Modelo OCDE.

Respecto a los términos utilizados, el decreto no hace aclaración alguna acerca de que queda comprendido bajo los conceptos *“obras”, “proyectos de construcción”, “instalación”* y *“actividades de supervisión vinculadas”*.

En nuestra legislación el plazo adoptado de 3 meses es menor al establecido en los Modelo OCDE y ONU. Esto hace que muchos proyectos de construcción pasen de tributar IRNR a estar comprendidos en el IRAE, lo cual podría hacer pensar que detrás de esta posición hay un manifiesto afán por ampliar la cantidad de contribuyentes de IRAE. Sin embargo, y compartiendo la posición del Cr. Ermoglio, esto no necesariamente implica una mayor recaudación, porque para ello habría que comparar entre pagar el 25% sobre la utilidad real con pagar el 12% sobre el ingreso.

Bajo el concepto *“actividad de construcción”* quedarían contempladas, siempre que superen los doce meses, la construcción de calles, puentes, canales, instalación de cañerías, excavación, dragado e instalación de equipos nuevos e incluso el planeamiento la supervisión de los trabajos, cuando sean realizadas por el propio constructor.

En el caso del establecimiento permanente de construcción, el hecho de que exista una oficina o taller no hará que exista establecimiento permanente, pues prima el criterio de los doce meses.

En el hipotético caso que esa oficina o taller se utilice para varios proyectos de construcción y en ella se realizan actividades auxiliares podrán existir tantos establecimientos permanentes como proyectos de construcción se extiendan por más de doce meses. No obstante ello, si la oficina de la empresa constructora realiza actividades principales constituirá establecimiento permanente aún cuando ninguna de las obras que se manejan desde allí o están vinculadas a esa oficina supere los doce meses. La utilidad que se le atribuirá a esa oficina será los beneficios directamente atribuibles a las actividades que esta realiza y no los generados por la construcción. De esta manera la ley 18.083 da un tratamiento a los establecimientos permanentes muy similar al que anteriormente se le otorgaba a las sucursales de empresas del exterior.

A efectos del cómputo de los doce meses, la obra existe desde el comienzo del trabajo en el país. Las interrupciones temporales no detienen el cómputo del plazo e incluso el tiempo utilizado por los subcontratistas se consideran como tiempo utilizado por el contratista principal.

En cuanto a campamentos, canteras o instalaciones de construcción y montaje, se establece como requisito para ser considerados establecimiento permanente que su duración supere un determinado lapso de tiempo.

En el caso del campamento, cuando constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico debe considerarse como una unidad aunque se base en contratos celebrados entre varias empresas. Con el fin de no configurar el presupuesto de existencia de establecimiento permanente nace la tentación de fraccionar un único contrato en varias partes con duración inferior al año y atribuirselos a sociedades diferentes pertenecientes a un mismo grupo. Esta situación suele ser cuidadosamente analizada en los tratados entre los países.

En caso de la construcción que supera los 12 meses, el establecimiento permanente existe desde el inicio de los trabajos, incluyendo aquellos de carácter preparatorio y cesa en su existencia con la sola entrega y consecuente aceptación de la obra luego de haberse controlado y verificado la misma.

El cómputo de los 12 meses comprende también las interrupciones estacionales, por razones técnicas o por falta de personal.

En el caso de subcontrato, el tiempo dedicado al campamento por el subcontratante interesa para determinar la existencia de un establecimiento permanente para este último y para el subcontratista.

Si no existiese este requisito temporal, el campamento no constituye establecimiento permanente aun en el caso de que comprenda una instalación vinculada a la actividad de la construcción.

La naturaleza del proyecto (por ejemplo un camino o un canal) puede traer aparejados continuos traslados del campamento a medida que los trabajos van avanzando. En estos casos, todas las operaciones desarrolladas en un lugar particular forman parte de un único proyecto, y habrá un establecimiento permanente cuando su duración supere los doce meses.

Puede resultar problemático la individualización y determinación de la renta imponible correspondiente a la fase de montaje de una planta proyectada y construida en un país y "montada" en otro, previéndose normalmente la disposición de un precio global y comprensivo in tótem.

El Establecimiento Permanente de servicios

El concepto "establecimiento permanente de servicios" es incorporado en el literal h) del artículo 10 del Título 4. El texto del mismo es tomado del Modelo de Convenio ONU extendiendo la definición de establecimiento permanente al caso de prestación de servicios.³⁴

No hay en la ley ni en la reglamentación de ésta, una definición de los términos "prestación de servicios" y "consultoría", con lo cual se entiende comprendida toda clase de servicios en relación al desarrollo del negocio y todo asesoramiento brindado por un profesional especializado en alguna materia que sea de utilidad para la toma de decisiones. "Sin embargo, a nivel de un CDI puede intentarse una definición negativa en función de aquellos ingresos derivados de actividades que se encuentran específicamente reguladas en otras disposiciones. Así, podrían quedar fuera las regalías por concepto de know-how (Art.12), los servicios personales independientes (Art.14) y servicios personales dependientes (Art.15), los servicios vinculados a la construcción e instalación de maquinaria (Art.5 inc.3 lit a) y los servicios de carácter auxiliar o preparatorio (Art. 5 inc.4). Como veremos, los servicios personales independientes sí quedarían comprendidos en el EPS uruguayo, si el profesional se sirve de empleados u otro personal contratado."³⁵

Respecto a este tema podemos encontrarnos frente a situaciones complejas como se expone a continuación.

34 El Modelo ONU, a diferencia de los restantes modelos, incluye una nueva forma de establecimiento permanente: la prestación de servicios. Otra particularidad del Modelo ONU, y que únicamente éste menciona, es el caso de las empresas de seguros. Al respecto considera que será considerada establecimiento permanente aquella empresa de seguros cuando el Estado contratante cobre pólizas o asegure riesgos a través de un agente dependiente (se excluye de este tratamiento a los reaseguros).

35 Fraschini, Juan Ignacio, *ob.cit.*, pág.61

Puede darse el caso de que un no residente contrate personal en la República, lo lleve al exterior a desarrollar actividades (por ejemplo un proyecto) por más de seis meses con la finalidad de que luego vuelva al país a volcar los resultados de tales actividades. Si nos atenemos a la definición del literal h), el no residente estaría configurando un establecimiento permanente de servicios en nuestro país. O sea que el hecho que sería determinante para que el no residente tribute IRAE y no IRNR es la participación por un plazo de seis meses de personal contratado en la República.

Otro caso posible es que el no residente que configura el establecimiento permanente de servicios, en virtud de estar más de 183 días en el país, pase a ser residente y por ende se convierta en contribuyente de IRPF.

El requisito de que el personal sea contratado “en” la República parece un tanto fácil de eludir ya que bastaría que el personal firme su contrato en el extranjero para que no se cumpla la condición que configure el establecimiento permanente.

En cuanto al término temporal exigido hay varias cosas que decir. Para empezar, no define la ley ni la reglamentación el término “mes” con lo cual lo más coherente sería entender que 6 meses equivalen a 183 días. Por otra parte, al decir la ley 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*” debe asumirse que la prestación del servicio no debe necesariamente ser permanente sino que en conjunto abarquen tal lapso de tiempo. Ahora bien, la interrogante que puede plantearse aquí es si tal período comienza a contarse desde el comienzo de las actividades o desde la firma del contrato que vincula a las partes. Coincidiendo con el Dr. Fraschini, considero que lo que debe primar es la ejecución de la prestación y no la mera existencia de la relación jurídica.

Antecedentes: Los tratados con Alemania y Hungría

Los convenios para evitar la doble imposición firmados por nuestro país con Alemania y Hungría contienen una definición de establecimiento permanente como la gran mayoría de este tipo de tratados en el mundo.

En general, cuando uno de los países es miembro de la OCDE, la definición de establecimiento permanente y los criterios adoptados al respecto son tomados del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición que dicha organización propone.

En el caso del tratado con Alemania, se definió al establecimiento permanente como “*un lugar fijo de negocios que sirva para el ejercicio de una actividad empresarial y que tenga como objetivo la generación de rentas*”. Básicamente, el concepto es el mismo que ofrecen el Modelo OCDE y ONU y la actual ley 18.083. La diferencia, más bien sutil diría, radica en que se utiliza la expresión “*actividad empresarial*” y “*que tenga como objetivo la generación de rentas*”. Como ha sido analizado en su momento, esta última frase encierra el carácter productivo que debe tener el establecimiento permanente, lo cual está implícito en el concepto dado por los modelos y nuestra ley.

A continuación, en el punto 2 del artículo 168 del Título 2, se listan ejemplos de establecimientos permanentes. Sobre esto solo cabe precisar la inclusión de “*las obras de construcción y montaje cuya duración exceda doce meses*”, plazo que coincide con el que establece el Modelo OCDE pero no con el que fija la ley 18.083.

Lo anterior, al ser un listado no taxativo, no deja de lado, en mi opinión, la posible configuración de establecimiento permanente en el caso de servicios personales relacionados a la actividad de construcción, siempre que estos constituyan parte de una actividad empresarial dirigida a obtener rentas y que se extienda por un plazo extenso. Recordemos que los comentarios al Modelo OCDE incluían actividades como la supervisión de las obras o el planeamiento de las mismas.

En el tercer párrafo del tratado se excluye la posibilidad de que configuren establecimiento permanente aquellas personas cuya actividad se limite a la compra de bienes para empresas del exterior. Esto coincide con lo expresado en el párrafo 6 del Modelo OCDE pero no así lo que sostiene el Modelo ONU.

Por último, en el párrafo 6 se expresa:

“El hecho de que una sociedad domiciliada en un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad domiciliada en el 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.”

El fundamento de esta posición está dado principalmente por la posibilidad de distinguir las actividades de la filial y la controlante. Si la actividad de la empresa local se hiciera conjuntamente a la actividad de la empresa del exterior o en nombre de esta, si se configuraría establecimiento permanente.

En el caso del tratado firmado entre Uruguay y Hungría se entiende como establecimiento permanente aquel *“lugar fijo de negocios, en el que los negocios de una empresa, son total o parcialmente llevados a cabo.”* Y agrega: *“Un lugar de negocios, también significa un lugar de producción.”*

Como puede observarse, la definición llega a lo mismo que en los casos ya vistos con la salvedad de que aclara que más comprende el concepto *“lugar de negocios”*.

Los conceptos vertidos sobre el alcance de la definición de establecimiento permanente y situaciones relativas a éste, son casi idénticos a lo expresado en el Modelo OCDE.

La diferencia la encontramos en el punto f) del párrafo 4 que dice:

“Se considerará que el término “establecimiento permanente” no incluye:

f) Un edificio o construcción o instalación o montaje, llevados a cabo por una empresa de un Estado Contratante vinculado a la entrega de materiales, maquinaria o equipos, de ese Estado al otro Estado Contratante”

Este punto no es contemplado en el párrafo 4 del Modelo OCDE ni en el artículo 10 de nuestro Título 4. Sin embargo, si se han tratado en los comentarios al artículo 5 del Modelo OCDE.

Actualidad: El Establecimiento Permanente bajo el nuevo Régimen Tributario

En el estudio realizado hasta el momento han sido varias las referencias realizadas respecto al contenido de la ley 18.083 y su reglamentación. En las líneas que siguen, simplemente deseo analizar capítulos relativos al tema en los que no he profundizado aún.

1. El Establecimiento Permanente sujeto pasivo de IRAE

La primer referencia al concepto *“establecimiento permanente”* se halla en el artículo 9 del Título 4. En éste se establece como sujeto pasivo del IRAE a *“los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República”*.

La definición dada por la ley es acotada por el posterior Decreto 208/007 (que hace un agregado al decreto reglamentario 150/007). El texto del mismo dice:

“Son sujetos pasivos: 1) Las entidades mencionadas en el literal A) del artículo 3° del Título que se reglamenta. A tales efectos no configurarán 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 en el artículo 4° del mismo Título.”

En mi opinión el decreto, tal como esta redactado, es ilegal. A pesar de eso, la aclaración que realiza vuelve indiferente el cumplimiento de la cláusula general en los casos que la empresa del exterior obtenga rentas puras de capital en el país.

Hasta el momento en que surgió esta norma teníamos que: si una entidad del exterior arrendaba bienes tangibles y/o intangibles a una empresa local a través de un lugar fijo de negocios, existía un establecimiento permanente y las rentas generadas por el mismo quedaban gravadas por el IRAE. En el caso que las actividades no se realizaban a través de un lugar fijo de negocios, no existía establecimiento permanente y por ende las rentas tributaban IRNR.

Ahora, con la nueva redacción, en tanto el contrato se limite al mero arrendamiento, los bienes objeto de éste no se consideran lugar fijo de negocios y por lo tanto no habrá establecimiento permanente, quedando las rentas generadas fuera del alcance del IRAE. A modo de ejemplo, si una empresa del exterior (por ejemplo una sociedad panameña) posee un inmueble en Uruguay y lo alquila directamente, sin tener otra actividad ni bienes en el país, dicho inmueble no constituye un lugar fijo de negocios y estará gravada por el IRNR al 12%.³⁶

Distinto es el tratamiento en el caso que el arrendador provee el personal, dispone la forma en que el equipo debe operar, realiza la operación y además asume los riesgos por la misma. La actividad pasa de ser un mero arrendamiento a constituir una actividad empresarial (porque hay algo más que una mera retribución por el capital), por lo que existirá un establecimiento permanente.

Observando con detenimiento el tema caemos en la cuenta que también pueden plantearse situaciones como las que describimos a continuación.

Puede suceder que un no residente comience a desarrollar su actividad sin un establecimiento permanente y la empresa prestataria deberá retenerle IRNR sobre el monto acordado. Sin embargo, el no residente se sirve luego de un lugar para actuar en forma regular y configura así establecimiento permanente. En esta situación el establecimiento permanente se considera existente desde el comienzo de las actividades lo cual conlleva dificultades e inseguridad para ambas partes. El prestador deberá realizar nuevos trámites administrativos, llevar contabilidad suficiente y reliquidar el impuesto mientras que el prestatario, que deja de ser agente de retención del IRNR, deseará tener la seguridad de que la Administración esta al tanto de que la contraparte ha cambiado su situación fiscal y consecuentemente han desaparecido sus obligaciones como agente de retención.

Por último, otra situación que puede darse es que un no residente que posee establecimiento permanente en el país pase a ser residente pasando así de tributar IRAE a ser sujeto pasivo de IRPF (siempre que no ejerza la opción o quede incluido en forma preceptiva en el IRAE).

Como puede observarse, la realidad plantea situaciones de la más diversa índole influyendo en forma decisiva, en muchos casos, sobre la situación fiscal del involucrado.

2. La atribución de rentas

Previo a adentrarnos en el análisis del tema en nuestro régimen tributario considero pertinente hacer referencia a lo que el Modelo OCDE expresa al respecto.

El análisis de la atribución de rentas al establecimiento permanente es tratado en el artículo 7 del Modelo.

En su primer párrafo dice:

³⁶ En su artículo "La Prestación de Servicios y el Establecimiento Permanente" el Dr. Fraschini comenta: "Si, cualquiera sea el factor utilizado, las rentas de los EP son empresariales a juicio del legislador, esto incluye a las rentas puras de capital y el Poder Ejecutivo no tiene potestad alguna para dejarlas fuera. Sin perjuicio de ello, la solución es compatible, aunque debió extenderse también a las rentas puras del trabajo, por ser intrínseco al concepto mismo de EP la obtención de rentas empresariales".

“Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.”

El Modelo OCDE se aparta del principio de fuero de atracción que muchos países aplican. Se enfoca más bien en el análisis de cuales rentas corresponden a la empresa del exterior y cuales al establecimiento permanente.

A nivel de la Internacional Fiscal Association (IFA) el tema ha dado lugar a dos visiones. La primera, denominada “Relevant business activity approach” o también “single enterprise” considera al grupo de empresas como una sola entidad y cuyos beneficios derivan de la actividad empresarial en su conjunto de la cual el establecimiento permanente es una parte. La segunda, llamada “Functional separate entity approach” o “separate enterprise” da la potestad al país en el cual se encuentra el establecimiento permanente a gravar las rentas atribuibles a éste. Esto significa reconocer rentas al establecimiento permanente que para el grupo de empresa considerado en su conjunto aún no han sido realizadas.

Según expresa el párrafo 2, *“cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.”* Esto significa considerar a empresas jurídicamente unidas como separadas a efectos fiscales. Se hace presente entonces el principio de “arm’s length” que sirve como base para el cálculo de la renta atribuible al establecimiento permanente. Cabe decir que en estos casos (cálculo de beneficios y gastos) la metodología de precios de transferencia es sumamente útil.

El párrafo 4, por su parte, plantea un criterio alternativo para el cálculo de las rentas que en mi opinión esta vinculado a la visión denominada “single enterprise”.

En lo que respecta a los gastos, se consideran deducibles únicamente aquellos que ha sido necesario realizar para desarrollar el negocio. Cuando se trate de gastos no atribuibles directamente al establecimiento permanente (como por ejemplo gastos administrativos), debe determinarse cuál es la cuota parte que le corresponde al mismo.

Por último, según el párrafo 5 *“No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.”* Es decir que las rentas obtenidas por estas operaciones con la casa matriz no se computan y los gastos que se generen por ello no serán deducibles.

El artículo 11 del Título 4 establece las rentas imputables al establecimiento permanente. Su redacción dice así: *“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.”*

En primer término debemos decir que según esta redacción tanto da que las rentas del no residente hayan sido obtenidas a través del establecimiento permanente o no, lo cual se aparta del criterio tomado por el Modelo OCDE (y diría yo, de la esencia de la definición de establecimiento permanente).

En segundo lugar, el texto de la ley consagra la posición que ha mantenido históricamente la Administración (manifestada a través de las consultas 2.084 y 2.391), según la cual las rentas de una empresa del exterior que actúa en el país a través de sucursal son imputables a esa sucursal.³⁷ Es decir que se les otorga a éstas un verdadero foro de atracción.

Contrario también a lo que el sostiene el Modelo OCDE en el párrafo 1 de su artículo 7, es la asimilación que nuestra ley realiza del establecimiento permanente a las sucursales a efectos fiscales. Esto supone la aplicación del principio de la fuerza de atracción, lo cual sin embargo, puede tener justificación en la medida

37 Cfr. Ermoglio, Enrique, *ob. cit.*, pág. 83.

que se haya querido de esta manera reafirmar el criterio de la fuente e igualar en derechos y condiciones a la empresa del exterior con la empresa nacional.

Más clara aún se revela la posición que asimila el establecimiento permanente a las sucursales cuando descubrimos que el artículo 63, titulado “*Determinación de rentas de establecimientos permanentes*”, es prácticamente idéntico al artículo 35 del Decreto 840/988, titulado “*La determinación de rentas de sucursales y agencias*”.

El decreto actual expresa:

“La renta neta de fuente uruguaya de los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, será determinada tomando como base la contabilidad separada de los mismos y efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos. Cuando la contabilidad no refleje exactamente el beneficio neto de fuente uruguaya, la Dirección General Impositiva estimará de oficio la renta neta a los efectos del impuesto, teniendo en cuenta el volumen de negocios y los índices que se consideren adecuados para su determinación.”

La Dirección General Impositiva podrá requerir los antecedentes o estados analíticos debidamente autenticados que se consideren necesarios para aclarar las relaciones comerciales entre la entidad local y la casa matriz del exterior y para determinar precio de compra y de venta recíprocos, valores del activo y demás datos que pudieran ser necesarios.

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.”

El principio de empresas separadas adoptado por la OCDE está implícito en la frase del primer párrafo al decir que la renta neta de fuente uruguaya de los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, será determinada tomando como base la contabilidad separada de los mismos.

En conclusión, como dice el Cr Ermoglio, el texto de la ley toma la definición de establecimiento permanente de la OCDE pero adopta un criterio de atribución de rentas diferente, apartándose respecto de lo expresado en la última frase del artículo 7 del Modelo OCDE según el cual el Estado de la fuente tiene potestad tributaria en aquellos casos en que las ganancias de la empresa sean atribuibles al establecimiento permanente.

Conclusiones finales

La realidad actual nos plantea un mundo en el cual el proceso de globalización es un hecho y las operaciones económicas entre individuos y empresas traspasan las fronteras de los estados. Como consecuencia, en este panorama, los países intentan fijar el ámbito de aplicación de su correspondiente potestad tributaria y esto hace que deban adoptar medidas para evitar la doble imposición a una misma renta. Uno de los instrumentos al que han recurrido ha sido la firma de convenios que permiten armonizar y coordinar la soberanía fiscal de los estados, más conocidos como convenios de doble imposición o CDI. Como tal solución resulta un tanto compleja, se han desarrollado modelos de convenio para evitar la doble imposición. Ejemplo de ello son el Modelo OCDE, el Modelo ONU y el Modelo USA.

En el presente trabajo, la intención fue presentar uno de los mecanismos más utilizados a nivel de tributación internacional para solucionar, al menos parcialmente, el problema de la distribución de la potestad tributaria entre los estados: el establecimiento permanente.

Con la ley 18.083 y su reglamentación, se incorpora el concepto de establecimiento permanente a nuestro régimen tributario. En mi opinión, esto puede verse como una suerte de aggiornamiento del Uruguay a las prácticas utilizadas a nivel de fiscalidad internacional.

Junto a las normas sobre precios de transferencia y establecimiento permanente, la incorporación del principio de residencia fiscal moderniza considerablemente el sistema tributario uruguayo.³⁸ La tributación basada en el tipo de renta ha dado paso al criterio de residencia y, de esta manera, en el nuevo régimen tribu-

³⁸ Frascini, Juan Ignacio, “*La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo*”, Revista Tributaria N°193, Julio – Agosto 2006, pág. 476.

tario, la existencia o no de un establecimiento permanente en nuestro país determina la forma en que tributará el no residente. El criterio de la fuente se mantiene así como criterio rector de la atribución de la potestad tributaria en nuestras normas fiscales³⁹, quedando nuestro país dentro del reducido grupo de aquellos que no aplican el principio de la renta mundial.⁴⁰

Bibliografía Consultada

- Texto Ordenado 1996 anterior a la vigencia de la Ley 18.083
- Texto Ordenado 1996 posterior a la vigencia de la Ley 18.083
- Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República de Hungría para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Convenio entre el Gobierno de la República Oriental del Uruguay y el Gobierno de la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición.
- OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, 15 July 2005. Commentary on article 5 concerning the definition of Permanent Establishment.
- **Bennet, Mary and Russo, Raffaele**, article "OECD Project on Attribution of Profits to Permanent Establishments: An Update", *International Transfer Pricing Journal*, September – October 2007.
- **Carluccio, María Jesús, Durán, Dahiana y Fontes, Mariana**, "El Establecimiento Permanente en la Reforma Tributaria", Trabajo Monográfico, UDELAR, Diciembre 2007.
- **D'Angelo, Pablo**, "La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria", *Revista Tributaria* N° 176, Setiembre – Octubre 2003.
- **Eibe, David**, "Situación fiscal de la subcapitalización", *Revista Tributaria* N° 144, Mayo – Junio 1998.
- **Ermoglio, Enrique**, "El Establecimiento Permanente en el proyecto de la Reforma Tributaria", *Revista Tributaria* N° 196, Enero – Febrero 2007.
- **Fraschini, Juan Ignacio**, "La Prestación de Servicios y el Establecimiento Permanente", *Revista de Derecho*, Año VI, Nro. 12, Universidad de Montevideo
- **Fraschini, Juan Ignacio**, "La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo", *Revista Tributaria* N°193, Julio – Agosto 2006
- **Juan, Nicolás y Albacete, Juan**, "Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios", *Revista Tributaria* N° 187, Julio – Agosto 2005.
- **K. Vogel**, "On Double Taxation Conventions", II Ed., Deventer, 1990.

39 El Dr. Fraschini en su estudio "La Prestación de Servicios y el Establecimiento Permanente", observa que se presentan algunas excepciones al principio de la territorialidad. Resalta por ejemplo, el caso del inc.3 del artículo 7 del título 4, en el cual se hace una ficción al considerar de fuente uruguayo "las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto" (IRAE), disposición que se reitera en el inc. 2 del art. 3 del nuevo Título 8 TO 1996 (IRNR). Por su parte, el art. 21 del Decreto 149/007 estima la renta de fuente uruguayo en un 5% del total del ingreso, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de los servicios no superen el 10% de sus ingresos totales. En consecuencia, en virtud del nuevo sistema, las remuneraciones pagadas a quienes, desde el exterior, presten servicios a contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, estarán sujetas a retención por parte de la entidad pagadora en concepto de Impuesto a la Renta de los No Residentes. Estos casos representan un apartamiento claro al principio de la territorialidad.

40 En la actualidad no aplican el criterio de la renta mundial Paraguay, Bolivia, Guatemala, Nicaragua, Costa Rica, Panamá, República Dominicana y pocos más.

-
- **Loaiza Keel, Carlos**, “Fiscalidad internacional de la inversión española en el Uruguay”, Madrid, 2007.
 - **Loaiza Keel, Carlos**, “La tributación de los no residentes luego de la Reforma tributaria: principio de la fuente, residencia fiscal y establecimiento permanente”, Boletín Tributario Estudio Olivera & Delpiazso – Estudio Licandro Díaz, Montevideo, 5 de octubre de 2007.
 - **Loaiza Keel, Carlos**, “la apertura internacional del Uruguay”, La Gaceta de los Negocios, Legal y Fiscal, Global Law, Madrid, 2 de julio de 2007.
 - **Morillo Mendez, Antonio**, artículo publicado en La Tribuna de los Autores – La Tribuna Fiscal.
 - **Lovisoló, Antonio**, “El Establecimiento Permanente” en Curso de Derecho Tributario Internacional, Víctor Uckmar, Tomo I, Editorial TEMIS, 2003.