

El concepto de Establecimiento Permanente en la legislación uruguaya Alcance y aplicación

*Gabriel Cáceres †
Gabriela Gutiérrez
Autores del Trabajo Finalista
del Primer Premio Académico Latinoamericano IFA*

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Significado del concepto

La gravabilidad de quienes para un ordenamiento tributario sean considerados no residentes, tanto sean personas físicas como personas jurídicas, se concreta en general -en los diferentes países-¹ mediante retenciones, que con carácter de pago único y definitivo se practican en el país de imposición o de la fuente.

Sin perjuicio de ello, según TEJEIRO,² alrededor de la persona jurídica se ha desarrollado una doctrina similar a la aplicable a las personas físicas,³ en virtud de la cual cumplidos ciertos extremos, una persona jurídica extranjera -no residente, agregamos nosotros- puede ser considerada “residente” a efectos impositivos, y la presencia que justifica tal consideración es lo que se describe bajo el concepto de Establecimiento Permanente (EP).

De esta manera, para algunos,⁴ el EP se introduce como elemento de-

¹ Nuestro Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), no es una excepción.

² TEJEIRO, Guillermo O. “El concepto de representación o establecimiento permanente en el derecho comercial tributario”. En: *Homenaje a Fernando A. Legón*. Ed. Depalma, Bs. Aires: 1998, p. 255.

³ Cabe precisar en este punto que existen legislaciones internas que aplican el concepto de EP, tanto a personas jurídicas como a personas físicas.

⁴ ADONNINO, Pietro. “El rol del establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa”. En: *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. 2da. Edición, Ed. Marcial Pons, Bs. Aires: 2008, p. 482.

terminante de una aplicación equilibrada tanto del principio de renta mundial, como del principio de la fuente, puesto que se refiere a los beneficios empresariales y los ingresos procedentes del trabajo independiente, que representan características especiales en las manifestaciones de su producción respecto a otros tipos de rentas.

Este instituto busca delimitar la imposición a los beneficios empresariales de las entidades que operan en varios ordenamientos o jurisdicciones. Dicho lo anterior, debe tenerse en cuenta que además de la presencia de un EP y de las rentas que este obtenga, para lograr evitar la doble imposición se debe estar en el ámbito de un Convenio para evitar la doble imposición (CDI) o el país de la residencia debe adoptar alguna medida en su legislación interna para evitar tal circunstancia.

Por consiguiente, la renta producida en un territorio estará sujeta en este, aún en el caso que su sede principal no esté presente en él. Se sustenta esta posición en el principio de pertenencia cuasipersonal o económica, que permite a un Estado gravar las rentas vinculadas a una sede de negocios fija en su territorio. Este principio legitima al Estado donde se sitúa, puesto que una sede fija de negocios participa de las infraestructuras materiales, del mercado y de los servicios que aquel país pone a disposición de sus residentes y no residentes establecidos en él.⁵

En todo caso, de no mediar la presencia del EP, gravaría el estado de la residencia de la sede principal y podría eventualmente gravar además el de la fuente, produciéndose de esta manera una doble imposición sobre la misma renta, lo que con la presencia del EP se estaría evitando.

Para otros,⁶ el concepto implica determinar la diferencia entre desarrollar una actividad con un país y desarrollarla en dicho país. Es indicativo de una “presencia” en un Estado lo suficientemente sustancial y permanente como para considerar que se realiza en él una actividad empresarial.

Incluso, hay quienes sostienen que un EP es un centro de imputación de efectos jurídicos con alguna autonomía funcional, de gestión y con-

⁵ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. *Los principios jurídicos del establecimiento permanente tributario*. Centro de Estudios Fiscales, Madrid: 2010, p. 37.

⁶ DE ARESPACOHAGA, Joaquín. *Planificación fiscal internacional*. Ed. Marcial Pons, Madrid: 2008, p. 163.

table, aunque se admite que estos últimos podrían llegar a faltar.⁷

Asimismo, se entiende que el concepto de EP es el punto de corte o el umbral que determina el reparto de la Potestad Tributaria en materia de utilidades empresariales.⁸

Al momento de precisar una definición, se dice que, es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado, es por lo tanto, un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por empresas que tienen actividades en ambos países.⁹

No obstante, existen quienes argumentan,¹⁰ que la existencia de un EP con contabilidad separada, es un concepto que se encuentra en crisis fundamentalmente por la desmaterialización del comercio internacional de bienes y servicios, la expansión del comercio electrónico, y las facilidades de las comunicaciones, cuestiones a las que no se ha podido dar respuestas contundentes por dicho concepto, al menos hasta ahora.

De una forma o de otra, estamos en presencia de uno de los conceptos más importantes del Derecho Tributario Internacional, y dicha importancia radica en que casi la totalidad de los Convenios para evitar la doble imposición, contienen una definición de EP, que limita la Potestad Tributaria del Estado de la residencia, habilitando al de la fuente a gravar a entidades no residentes.

Para algunos,¹¹ es un concepto propio del Derecho Tributario, cuyo contenido se integra necesariamente con definiciones de fondo, y como concepto propio se sostiene que es un híbrido, que transita en un camino intermedio entre la aplicación del impuesto en la fuente y el de

⁷ ADONNINO, Pietro. Ob. Cit., p. 485.

⁸ REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ, Fernando. "Utilidades empresariales con y sin establecimiento permanente". En: *Manual de fiscalidad internacional*. Vol. I, Ed. IEF, 3ª edición Madrid: 2007, p. 809.

⁹ ERMOGLIO, Enrique. "El establecimiento permanente en el proyecto de reforma tributaria". En: *Revista Tributaria*. N° 196, enero-febrero 2007, p. 69.

¹⁰ SCHINDEL, Ángel. "Los criterios de la fuente y de la residencia". En: *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional - Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*. Ed. Abaco, Bs. Aires: 2005, p. 817.

¹¹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. *Aspectos internacionales de la Tributación Argentina*. 2 Edición, Ed. La Ley, Bs. Aires: 2009, pp. 78 y 79.

residencia, en tanto que, en el ámbito de los Convenios de doble imposición sólo tendrá preeminencia el principio de la fuente, en la medida que el nivel de operaciones, cuya extensión pueda variar significativamente.

De allí que los países importadores de capital o el Estado de la fuente querrán una definición amplia de EP,^{12,13} en tanto que aquellos países exportadores de capital o del Estado de la residencia seguirán el camino contrario.

También, este concepto está presente en las legislaciones internas de los países; aquí es donde encontramos una de las novedades de la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 (LRT) y sus modificativas en nuestro país, al introducir el concepto de EP como entidad contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), en los Artículos 10 a 12 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 de la Dirección General Impositiva con la redacción dada por el Artículo 3° de la citada ley y sus modificativas (Título 4) definiendo su alcance, y en el Artículo 3 Literal A) determinando que las rentas que obtenga un EP serán consideradas como rentas empresariales, y por lo tanto alcanzadas por el impuesto en cuestión.

Otro tema que reviste particular interés sobre los efectos de tener un EP o no en un país, dependerá de la existencia de un CDI. En caso de existir un convenio este dará potestad de gravar al país de la fuente, es decir, aquél en donde se encuentre el EP, ello claro está, dependiendo de la definición de EP que el convenio contenga. En cambio, cuando no se analiza la existencia del EP en el ámbito de un convenio, la legislación interna definirá el impuesto que deberá tributar el EP. En Uruguay por ejemplo, un no residente que tenga un EP será contribuyente de IRAE por las rentas de fuente uruguaya, en tanto que, si no verifica la presencia de un EP las rentas que obtenga el no residente de fuente uruguaya estarán alcanzadas por IRNR.

Sin embargo, la situación para los países que adoptaron el principio de la renta mundial puede no ser igual. Así, por ejemplo tenemos el caso de Argentina, en donde si la entidad no residente posee un EP en di-

¹² Veremos infra en el punto 4 del presente trabajo el alcance que se le ha dado al concepto por parte de la Administración Tributaria en nuestro país.

¹³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Comentarios a los convenios de doble imposición y prevenir la evasión fiscal celebrados por España - Artículo 5° MC OCDE 2000*. Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza - Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Galicia: 2004, p. 273.

cho país, será considerado residente, y tributará como si fuera tal, es decir, por su renta mundial la cual incluirá a la renta de fuente argentina y extranjera.¹⁴

México por su parte, grava al EP solamente por las rentas que sean atribuibles a éste sin importar el origen de ellas,¹⁵ y España que adopta el mismo criterio, es decir que el EP debe tributar por la totalidad de las rentas que le sean imputables, con independencia del lugar en que éstas se hubiesen producido u obtenido.¹⁶

En definitiva, la función de un EP cambia si estamos analizando el concepto desde la óptica del derecho interno de un Estado o desde la óptica de un CDI.

En el primer caso, determina la forma que se va a gravar la renta obtenida de fuente del Estado donde se configura dicho EP por una entidad no residente y evitar la doble imposición internacional;¹⁷ en tanto que, en el segundo caso, asigna al Estado fuente la jurisdicción tributaria para gravar la renta empresarial allí obtenida por una entidad no residente del otro Estado contratante, verificando como dice GARCÍA PRATS¹⁸ el elemento personal del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria, al considerarse como el centro de imputación y asignación de rentas, concluyendo que es un instituto jurídico tributario utilizado para sujetar las rentas empresariales de los no residentes de un modo personal, por lo que su existencia viene a ampliar el ámbito de la imposición societaria de naturaleza personal a determinados sujetos que no son residentes.

En este sentido, cabe resaltar que los ordenamientos internos tienden a establecer un concepto más amplio de EP que el contenido en los CDI.¹⁹ Esta situación, la justifica la doctrina internacional por la adscripción en un mayor grado por parte de las normativas internas de

¹⁴ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 77.

¹⁵ CALDERÓN AGUILERA, Alejandro y MERCADO LÓPEZ, Agustín. "El establecimiento permanente en la legislación mexicana". En: *Introducción a impuestos internacionales*. IMCP, México D.F.: 2006, pp. 73 y sgtes.

¹⁶ CALLEJA CRESPO, Ángel. "La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de Establecimiento Permanente" En: *Manual de fiscalidad internacional*. Vol. I, 3era. Edición, IEF, Madrid: 2007, p. 322.

¹⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 274.

¹⁸ Citado por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Ibíd.*, p. 274.

¹⁹ Podemos citar en este sentido el caso de España, Argentina, Uruguay.

los estados a la denominada teoría de la pertenencia económica.^{20,21}

1.2. Evolución histórica

En sus orígenes, el término EP se remitía a un espacio o territorio en el que se realizaban actividades de índole comercial o empresarial, y en el ámbito fiscal se remonta como consecuencia de tratados internacionales celebrados por Prusia en la segunda mitad del siglo XIX, para evitar la doble imposición entre sus municipios.

El modelo de regulación instaurado en aquella época establecía que el comercio que se realizara a través de un lugar fijo, debía ser gravado en aquella municipalidad, aún en los casos que sus dueños vivieran en otro municipio.²²

En 1899 se celebra un tratado entre el Estado Austrohúngaro y el de Prusia, en donde se hace referencia a “lugar fijo de negocios”, y además, se enlistan los supuestos que se consideraban EP, destacando que las utilidades derivadas de actividades comerciales a través de un EP en el otro Estado se gravarían en este otro Estado. Bajo esta concepción, puede entenderse que todo lugar fijo de negocios constituía un EP.

Este hecho se sustentaba en que a partir de la segunda revolución industrial, la mayoría de las empresas pasaron a tener “capital fijo”, es decir, plantas, maquinarias, instalaciones.²³

La evolución del concepto de EP se da rápidamente, empezando a considerar la realización de las actividades empresariales, es decir, la vinculación entre estas y el lugar fijo de negocios. De esta manera en 1927, la Liga de las Naciones desarrolla el primer modelo de convenio para evitar la doble imposición, y más que, delimitar el contenido del concepto de EP, incluyó supuestos que una vez verificados estábamos en presencia de un EP, entre ellos, el de empresas afiliadas, que luego fue eliminado en 1928. Es a partir de aquí, que se comienza a otorgar preeminencia casi exclusiva al país de la fuente.

²⁰ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. Ob. Cit., p. 37.

²¹ Ver *ut-supra* en el presente punto.

²² CALDERÓN AGUILERA, Alejandro y MERCADO LÓPEZ, Agustín. Ob. Cit., p. 74.

²³ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 78.

A partir de 1933, se comienza a distinguir a los agentes dependientes de los independientes dentro del concepto de EP.

Entre los años 1943 a 1946 se determina que el EP es una condición para que un Estado grave las actividades comerciales realizadas en su territorio, pero sin que el EP pueda ser considerado como el elemento de sujeción impositiva, pues éste, era calificado como una ampliación de la facultad de los Estados para gravar las actividades comerciales, atendiendo al principio de la ubicación de la fuente de riqueza, sin llegar a ser del concepto de EP como elemento de sujeción independiente.

A partir de 1958, la Organización para el Cooperación Económica Europea (OCEE) elabora un modelo de convenio para evitar la doble imposición y en 1960, siendo ya la OCDE, a través de su Comité Fiscal, elabora un modelo de convenio que se convierte en 1963 en el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. En dicho modelo, se verifica la importancia del concepto EP en tres líneas diferentes, como lo son su definición, las situaciones que se reputan como EP, y que casos son una excepción.

A partir de allí, el concepto ha sufrido algunos cambios, fundamentalmente a través de los comentarios al Modelo del Convenio de la OCDE, y los países fueron incorporándolo a sus legislaciones internas, llegando nuestro país a introducirlo en la LRT.

Cabe precisar que en la actualidad no sólo existe la definición del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE), sino que también está presente en el Modelo de Convenio de la ONU (MC ONU), el que ha sido utilizado en menor medida, aunque, la legislación interna uruguaya ha incorporado algunos preceptos allí contenidos.

2. DEFINICIÓN EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES

En primer lugar, debemos destacar -como hemos venido haciendo- que existen dos grandes modelos de convenio para evitar la doble imposición, que han sido tomados como guía por los distintos Estados a la hora de firmar sus respectivos convenios, ellos son el de la OCDE y el de la ONU.

El MC OCDE, refleja esencialmente los intereses de los países desarrollados, y descansa en dos premisas. Por un lado el país de residencia eliminará la doble imposición mediante un mecanismo de crédito fiscal, por impuestos pagados en el extranjero o mediante la exención

de la ganancia obtenida en el exterior. Por otro, el país de la fuente reducirá considerablemente tanto el ámbito de su competencia impositiva, como las alícuotas aplicables sobre las materias respecto de los cuales conserva su competencia.²⁴

La segunda premisa es la que no fue aceptada por los países en desarrollo, dado que no estaban dispuestos a renunciar o reducir el derecho a gravar en la fuente, por lo que de ahí surge el especial hincapié que se da sobre este hecho en el MC ONU,²⁵ esto explica en parte que la definición de EP contenida en este modelo amplía la competencia del país de la fuente.

El principio general en materia tratados internacionales acerca del tratamiento a dar a los beneficios empresariales obtenidos a través de un EP, está presente tanto en el Artículo 7º del MC de la OCDE, como en el de la ONU; allí se dispone que los beneficios empresariales obtenidos en un Estado por un residente del otro Estado contratante, tributan en el Estado de la residencia. La excepción a ello, es que dicho agente económico opere en forma permanente o fija, y como dice ALTAMIRANO,²⁶ dicha estabilidad es la que nos proyecta al concepto de EP y su tributación en el Estado de la fuente.

De esta manera, se derivan efectos prácticos y jurídicos, los que se acumulan en el Estado donde el EP esté situado, gravándose con impuestos sobre la renta que obtenga o el patrimonio que posea. Lo interesante de esto es como señala ALTAMIRANO²⁷ que estamos ante una entidad que no tiene personalidad jurídica -agregamos nosotros muchas veces-, tratándose de una prolongación de las actividades de la casa matriz.

Aquellos países que demandan importación, dada su fase de desarrollo -como el caso de Uruguay- van a pretender gravar con sus impuestos la entidad que realiza actividad en su país, puesto que en caso contrario, se estaría erosionando la base imponible, dejando que estos ingresos sean alcanzados por los fiscos extranjeros. La consecuencia inmediata de todo ello, es la búsqueda de la ampliación de la figura del EP en estos países, al más amplio rango de situaciones que sea posible.

²⁴ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 259.

²⁵ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 261.

²⁶ ALTAMIRANO, Alejandro. "Aproximación al concepto de Establecimiento Permanente". En: *Estudios de derecho internacional tributario*. Ed. Legis, Bogotá: 2005, p. 116.

²⁷ *Ibíd.* p. 116.

Estas consideraciones son tenidas en cuenta en ambos modelos de convenio. Por el lado del MC OCDE, contemplando las visiones de los países desarrollados, restringiendo el concepto de EP. Y por el lado del MC ONU, ampliando el concepto, incluso reconociendo modalidades de EP que no estaban contempladas por los países desarrollados, defendiendo en este sentido su potestad tributaria en detrimento de los desarrollados.

Sin perjuicio de que sea el Artículo 7º de ambos MC donde se define el alcance del concepto renta empresarial, es el Artículo 5º, el que precisa el concepto de EP, y es allí donde por otra parte se darán las principales diferencias entre ambos modelos.

El mencionado Artículo 5º en el MC OCDE establece:

- “1. A los efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad económica.*
- 2. En especial, la expresión «establecimiento permanente» comprende:*
 - 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.*
- 3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*
- 4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, la expresión «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 de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en las letras a) a e), siempre que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación siga siendo de carácter auxiliar o preparatorio.*
5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente independiente, al que será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de esa empresa, se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que la mencionada persona realice para la empresa, a menos que tales actividades se limiten a las mencionadas en el apartado 4 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.*
6. *No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que lleve a cabo una actividad económica en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas 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 resi-*

dente del otro Estado contratante o que realiza una actividad económica en ese otro Estado (ya sea a través de un establecimiento permanente o de otra forma), no es suficiente por sí mismo para convertir a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.

El Artículo 5º antes citado al igual que el del MC ONU define en sus párrafos 1 a 4 reglas básicas, en tanto que los párrafos 5 y 6 se ocupan de reglas específicas en materia de agentes.²⁸

En este sentido TEJEIRO²⁹ citando a VOGEL enseña que estos dos grupos de reglas brindan pautas interpretativas útiles para la determinación del alcance del concepto de EP.

De lo anterior se desprende en primer lugar que, en caso de existir un lugar fijo de negocios de acuerdo a lo que determinan las reglas básicas, no existe la necesidad de analizar el caso de acuerdo a las reglas específicas.

Asimismo, si de la aplicación de los párrafos 3 y 4 se determina la no existencia de un EP, tampoco lo hará la aplicación del párrafo 5; y finalmente, en caso que de la aplicación de los párrafos 1 y 2 no se logre detectar la presencia de un EP, dada la inexistencia de un lugar fijo de negocios, deberá examinarse el caso de acuerdo a las reglas específicas de los párrafos 5 y 6.

El primer párrafo del Artículo 5º establece el supuesto general de EP, así este dispone que *“A los fines de este Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios a través del que una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad”.*

Cabe señalar con respecto al 1º párrafo del Artículo 5º que hay quienes sostienen³⁰ que la definición contenida allí no es tal, sino que, tan sólo muestra determinados aspectos parciales para la elaboración del concepto de EP, y que este concepto, sólo puede extraerse de un estudio sistemático de las distintas cláusulas recogidas en el Artículo 5º del MC OCDE, a la luz de los comentarios elaborados por el Comité Fiscal de este organismo.

²⁸ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 263.

²⁹ Ibíd. p. 263.

³⁰ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 274, citando a GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo en *El establecimiento permanente*. Ed. Tecnos, Madrid: 1996, p. 93.

En el segundo párrafo, tenemos lo que algunos³¹ llaman EP *prima facie*, es decir, la lista positiva que verificado alguno de los supuestos allí contenidos estaremos en presencia de un EP. Aquí podemos mencionar al lugar de dirección, la sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, entre otros más.

Como dijimos, la sola verificación de alguno de estos lugares presupone la existencia de un lugar fijo de negocios exigida en el párrafo 1 para la existencia de una EP.

El tercer párrafo, refiere a las actividades de construcción, estableciendo que son las obras de construcción, o los proyectos de construcción o instalación, los que sólo constituyen un establecimiento permanente si duran más de doce meses.

En este párrafo es donde se presentan algunas diferencias entre los MC de la OCDE y de la ONU. En primer lugar, este último establece que los casos de montaje y ensamble también se incluyen aquí, aunque para algunos³² tiene por propósito clarificar la inclusión en este párrafo de los casos de ensamble de bienes inmuebles. En segundo lugar, se incluye como supuesto de EP, la supervisión de esos proyectos o actividades. Finalmente el período de obras es de seis meses en lugar de doce meses, como en el caso del MC OCDE.

En este punto, cabe precisar otra diferencia que se presenta es que, el MC ONU agrega un supuesto de EP que hasta el año 2008 no estaba previsto por el MC OCDE que es el EP de Servicios, este consiste en la prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por una empresa a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa para esos propósitos; pero sólo cuando las actividades de esta naturaleza continúen (para ese proyecto relacionado) en el país por un período o períodos que sumen más de seis meses, que podrán ser continuos o discontinuos en cualquier período de 12 meses.

Dijimos que hasta el año 2008 el MC OCDE nada decía con respecto a este supuesto de EP, ya que tras la revisión de los comentarios, se comenzó a manejar la posibilidad de un establecimiento extendido de este tipo cuando se verifiquen dos supuestos.

³¹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 79.

³² VOGEL, Klaus. *On double tax conventions*. 1ª Edición, Ed. Kluwer Law and Taxation, Holanda: 1991, p. 225, citado por GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 80.

En primer lugar, cuando una persona o profesional presta servicios en el otro Estado a través de un individuo que esté presente más de 183 días en cualquier período de doce meses, siempre que el cincuenta por ciento de los ingresos brutos de la empresa deriven de la actividad del individuo.^{33,34}

En segundo lugar, si una empresa presta servicios en el otro Estado durante más de 183 días en cualquier período de doce meses, en relación con un mismo proyecto o con proyectos conexos, a través de uno o varios individuos que estén presentes y presten los servicios en dicho Estado.

En el cuarto párrafo del Artículo 5º, se establece lo que se ha dado en llamar, como la “*lista negativa*”, que son situaciones que pese a reunir las características del supuesto general establecido en el párrafo 1, si se verifican en la práctica, no se estará en presencia de un EP.

A continuación el Artículo 5º determina aquellas situaciones en las que se configura un EP, pero no directamente sino a través de interpuesta persona, estableciéndose los requisitos que han de cumplirse para que dicha persona *per se* configure un EP de la entidad no residente.

Esta persona tendrá poderes para concluir contratos en nombre de la empresa o que vinculen a la empresa. A modo de ejemplo, sería suficiente que el agente reciba en forma habitual pedidos, aún en los casos que el poder no sea formal, además de que la empresa regularmente apruebe las operaciones del agente.³⁵

En este caso, como dice ALTAMIRANO,³⁶ lo que importa es la relación jurídica de la entidad no residente con una persona (vínculo personal) y no como en los restantes casos la existencia de una instalación material (vínculo económico).

El MC ONU considera otras situaciones, que de verificarse en la práctica, estaremos en presencia de una EP de agencia, lo que según se entiende³⁷ es que, lo que hace es más bien tipificar una serie de indicios

³³ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Ed. Marcial Pons, Madrid: 2010, p. 79.

³⁴ Los comentarios del Modelo de Convenio establecen ejemplos al respecto.

³⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 80.

³⁶ ALTAMIRANO, Alejandro. Ob. Cit., p. 124.

³⁷ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 80.

que apuntan a la existencia de una actuación habitual en nombre de la empresa y bajo la dependencia de ella, sin existir un apoderamiento formal.

Como regla general, para los dos modelos, los elementos configurantes de un EP cuando estamos en presencia de agentes son, entre otros, la dependencia del mismo, la habitualidad en la actuación y la trascendencia efectiva de la actividad.

Adicionalmente, debemos precisar que en aquellos casos en donde el agente goza de independencia en su accionar, estamos en presencia de lo que se llama³⁸ la delimitación negativa del EP de agencia.

Con respecto al tema de las filiales, la mera existencia de ellas no configura un EP, pero si la filial pone a disposición de su matriz un lugar fijo de negocios, a través del cual, ésta realiza su propia actividad, o la filial tiene poderes para cerrar contratos en nombre de la matriz, de modo que, puede actuar como un agente dependiente, podrá existir un EP por existir un lugar fijo de negocios o un agente.³⁹

3. ALCANCE DE LOS TÉRMINOS QUE INTEGRAN EL CONCEPTO

Al momento de analizar cada uno de los términos que integran el concepto EP, podemos ver que existen quienes los agrupan de diversas maneras a efectos de comprender, en forma precisa el alcance de ellos.

En este sentido, tenemos que TEJEIRO⁴⁰ sostiene que existen algunas reglas generales que se deben tener en cuenta como son los elementos objetivos, subjetivos y formales.

Los elementos objetivos están constituidos por el lugar físico y la ubicación de ese lugar en un punto determinado, en tanto que, el elemento subjetivo se expresa por la habilidad o el derecho de desarrollar actividades por intermedio de ese lugar físico de manera permanente, es decir, que es el elemento que determinar la conexión entre la entidad y el lugar físico que son las entidades.

El elemento funcional hace referencia a la naturaleza de las actividades desarrolladas por la empresa y a su conexión con el lugar físico de negocios.

³⁸ ALTAMIRANO, Alejandro. Ob. Cit., p. 126.

³⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 81.

⁴⁰ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 264.

Otra agrupación caracteriza a los distintos tipos de EP en físico, definido a este, como un lugar de negocios en un país, el de construcción y el de agencia.⁴¹

Para otros,⁴² existe el EP material que refiere a la realización de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales, organizados directamente por el operador económico y un EP personal conceptualizado como aquél que sin existir el ejercicio directo de una actividad, sino por medio de una representante que se manifiestan a través de modalidades y figuras jurídicas diversas y que en consecuencia, exige una presencia material de menor intensidad.

Sin perjuicio de las clasificaciones antedichas, entendemos que a los efectos del presente trabajo, será más claro realizar el análisis de cada uno de los términos que integran el concepto de EP en forma individual.

3.1. Lugar fijo de negocios

De acuerdo al primer párrafo del Artículo 5º del MC OCDE la expresión EP se corresponde con un lugar fijo de negocios, mediante el que la entidad no residente lleva adelante su actividad, ya sea en forma total o parcial.

El “lugar” implica una referencia a algo físico o material y para algunos esto está refrendado en el 2º párrafo del Artículo 5º del MC OCDE; por otro lado, dicho lugar debe ser fijo, aunque aquí los comentarios al modelo dan la idea de que se podría llegar admitir cierta actividad desarrollada en movimiento⁴³ o incluso que la misma sea temporaria. Este último precepto, ha ido ganando adeptos en el último tiempo.⁴⁴

En función de lo antedicho, se desprende que existen tres condiciones básicas que deben cumplirse para que exista un EP; en primer lugar, debe verificarse la existencia de un lugar de negocios; en segundo lugar, que el mismo debe ser fijo; y finalmente, en tercer lugar, los negocios se deben realizar a través ese lugar fijo.⁴⁵ Cabe aclarar, que las

⁴¹ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., p. 70.

⁴² LOVISOLO, Antonio. “El establecimiento permanente” en *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Ed. Temis, Bogotá: 2003, p. 278.

⁴³ REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ Fernando. Ob. Cit., p. 814.

⁴⁴ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 265, en el mismo sentido FALCÓN Y TELLERA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 75.

⁴⁵ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2007, p. 70.

tres condiciones deben verificarse concomitantemente, para que estemos en presencia de un EP de una entidad no residente en un determinado Estado.

No obstante, debemos destacar que la expresión “lugar de negocios”, no está definida en el MC OCDE y tampoco en sus comentarios, pero se desprende de estos últimos que, los objetos físicos pueden ser susceptibles de ser considerados como tales.

Ahora bien, son varias las situaciones en donde estaremos en presencia de un lugar fijo de negocios; como por ejemplo, un lugar que no tiene por qué ser de uso exclusivo de la entidad del exterior, y que, en todo caso, puede ser compartido; incluso, se aclara que las instalaciones pueden ser propias o arrendadas, o pueden ser puestas a disposición por cualquier otro medio. Como se ha dicho, es de suma importancia destacar que no se requiere la existencia de un título legal, que establezca la disponibilidad de dicho espacio.

Estos conceptos, son los que algunos autores incluyen dentro de los aspectos subjetivos de la figura de EP, resumiéndolos en el derecho a uso y la permanencia.⁴⁶

De lo anterior se desprende que la existencia de un espacio se refiere a la necesidad de un lugar físico, por lo que nunca un lugar virtual verificara tal condición, lo que adquiere importancia en materia de comercio electrónico.⁴⁷

Por otro lado, los comentarios al modelo aclaran que la mera presencia en un lugar no necesariamente implica que este esté a disposición de la empresa, por lo que en definitiva, se requiere que haya una coherencia entre el negocio y los lugares donde se desarrolla este negocio.⁴⁸

Dos son los test que ayudan a determinar si la coherencia entre el lugar y el negocio se cumple, ellos son el “geográfico” y el “temporal”,⁴⁹ o como otros sostienen, la verificación de su aspecto espacial y su aspecto temporal.⁵⁰

⁴⁶ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 264. En el mismo sentido GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 88.

⁴⁷ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit. 2007, p. 71.

⁴⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 75.

⁴⁹ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2007, p. 72.

⁵⁰ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 87.

El test “geográfico” hace referencia a la necesaria vinculación que debe existir entre el lugar de negocios y el lugar geográfico “fijo” para que exista un EP, aunque esto, no significa que deba existir necesariamente un inmueble, ya que por ejemplo, pueden existir determinados bienes muebles (maquinaria), que tienen una determinada permanencia en un lugar.

Sin perjuicio de lo antedicho, y como ya lo hemos mencionado, aquellas actividades que por sus características tienden a moverse de lugar, pero mantienen una coherencia comercial y geográfica, son vistas como un único lugar fijo de negocios.

En estos casos los comentarios al modelo mencionan a vía de ejemplo: la explotación de una mina, donde los trabajos se realizan en distintos puntos de esa mina; el trabajo realizado por consultores que viajan a un determinado país y se alojan en un hotel, los mismos podrán no siempre ocupar la misma habitación, lo que hará que el hotel es el lugar fijo, por lo que, se mantiene la coherencia comercial y geográfica; un stand de una feria, la que obviamente puede cambiar de lugar.⁵¹

Un caso planteado y mencionado por los comentarios al Artículo 5º del MC OCDE,⁵² en el que no se está en presencia de un lugar fijo, trata de una persona que realiza determinado servicio⁵³ en un edificio, pero lo hace para distintos contratantes, aquí lo esencial es que la actividad desarrollada, sin bien está referida a un área geográfica determinada -el edificio-, no se da una coherencia comercial y geográfica, exigida por los comentarios al MC, puesto que lo único que vincula a la persona es la ubicación física donde desarrolla el trabajo.

No obstante, si el trabajo lo hubiese realizado con un único contrato, y el servicio prestado para todo el edificio, aquí este sería calificado como un EP, dado que se verifican la coherencia comercial y geográfica exigida por el modelo.

Estas situaciones comentadas precedentemente, marcan una evolución del concepto lugar fijo de negocios en el MC OCDE, ya que, anteriormente se entendía que debía estar fijado al suelo, cuestión que ahora sólo basta que se dé una vinculación entre la instalación de negocios y un punto geográfico.

⁵¹ OCDE. *Commentary on Article 5 (5.2)*. Ob. Cit., p. 82.

⁵² OCDE. *Commentary on Article 5 (5.3)*. Ob. Cit., p. 82.

⁵³ Los comentarios mencionan el caso de un pintor.

Esta evolución, es la que ha permitido desarrollar una doble idea de vinculación, en un sentido sobre la fijeza del material del lugar de negocios y en otro sentido sobre la permanencia del lugar de negocios. Esta ampliación, implica que se abarque tanto a los supuestos típicos, donde media una conexión material del lugar de negocios a un determinado punto del territorio de un Estado, como a aquellos, donde el lugar de negocios está relacionado con un lugar determinado y concreto, de amplitud más o menos variable, pero no de carácter indeterminado.⁵⁴

Un ejemplo adicional, planteado en los comentarios al MC OCDE es el caso de consultores que van a realizar tareas de capacitación a las distintas sucursales de la empresa. Aquí, aunque el contrato es el mismo, la actividad no se desarrolla en el mismo lugar geográfico por lo que no estamos ante la coherencia comercial y geográfica exigida. No obstante, si los consultores realizan su trabajo en distintas oficinas de la misma sucursal, si se verifica el EP, puesto que estamos en presencia de la coherencia comercial y geográfica exigida.⁵⁵

El otro test a considerar es el “temporal”, que también debe pasarse para que se verifique un EP. Como surge de lo comentado hasta aquí, no basta que haya una simple presencia en un lugar determinado, sino que, dicha presencia debe ser por un período de tiempo que implique cierta estabilidad, es decir, que entonces pasa a ser necesario, determinar cuál es el período mínimo de tiempo que se requiere para llegar a calificar al lugar fijo como un EP.

Algunas de las situaciones planteadas por los comentarios al MC OCDE,⁵⁶ son cuando, existe el lugar fijo, pero este es utilizado por períodos breves de tiempo, entonces aquí lo que se debe atender es la reiteración de la utilización de ese lugar, ya que, si bien es utilizado por un período corto de tiempo, esto puede de todas maneras ser un EP, dado que la reiteración de veces es el indicador de que existe una vocación de permanencia.

Otra situación es cuando, una entidad no residente utiliza un lugar fijo por un período de tiempo relativamente corto y rota dicha utilización con otras sucursales de la misma entidad, cuestiones que implique que cada uno de ellos por sí solos no son EP. Aquí los comentarios

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 284.

⁵⁵ OCDE. *Commentary on Article 5 (5.4)*. Ob. Cit., p. 83.

⁵⁶ OCDE. *Commentary on Article 5 (6 y 6.1)*. Ob. Cit., p. 83.

del MC OCDE, atendiendo a la realidad de la situación planteada entienden que, se dan las condiciones requeridas para que exista un EP, apuntando a la realidad económica del negocio.⁵⁷

Adicionalmente, se plantea el caso de que es lo sucede cuando una actividad que inicialmente estaba pensada para que se desarrolle en un período corto de tiempo, pero por distintas circunstancias se extiende en su duración. Ante esta situación la solución que se propone en los comentarios del MC OCDE, es que se deberá reconocer la existencia de un EP en forma retroactiva al momento que comenzó efectivamente con las actividades.⁵⁸

Por lo tanto, los comentarios al MC OCDE han propuesto -según entienden algunos autores-⁵⁹ una interpretación integradora tanto de la fijeza como de la permanencia, y la misma pasa por considerarlos como *“dos aspectos diferentes que determinan en una interacción adecuada la existencia del lugar fijo de negocios, o dicho de otra manera, la calificación del lugar de negocios como fijo. No puede entenderse en este concepto -lugar fijo de negocios- la una sin la otra, y las carencias de una deben ser restablecidas por una mayor presencia o solidez de la otra. La interpretación laxa de la fijeza, admitiendo una cierta movilidad o una mayor amplitud o inconcreción en la determinación del espacio que constituye el lugar determinado de actuación empresarial, debe ser contrarrestada por una presencia duradera o bien por el transcurso efectivo de un plazo considerable de tiempo. A contrario, cuando la permanencia de una empresa sea difícilmente constatable tan sólo podrá concluirse la existencia de un lugar fijo de negocios si la actividad se lleva a cabo de manera concentrada en una instalación fija o materialmente fijada al suelo que reúna unas condiciones físicas suficientes que permitan constatar la suficiente presencia de la empresa en cuestión en el territorio y en consecuencia, su efectiva vinculación”*.⁶⁰

Otra cuestión que merece especial atención, es el hecho de que a través del lugar fijo de negocios se deben realizar actividades de la entidad que eventualmente pueda tener un EP, es así que existen en los comentarios al MC OCDE, precisiones de cómo se debe comprender a

⁵⁷ OCDE. *Commentary on Article 5 (6.2)*. Ob. Cit., p. 83.

⁵⁸ OCDE. *Commentary on Article 5 (6.3)*. Ob. Cit., p. 83.

⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., pp. 284 y 285.

⁶⁰ GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. Ob. Cit., p. 120, citado por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., pp. 284 y 285.

dichas actividades y el alcance que tienen que tener. En particular, si son actividades empresariales, cuando estamos en presencia de una empresa.

En los comentarios al MC OCDE, no se establece una definición cerrada de empresa, dado que siempre se dio preeminencia al derecho interno de los países para que se tomara de ahí el concepto. Sin perjuicio de ello se ha establecido que *“el término empresa se aplique al desempeño de cualquier negocio. En la medida en que el término negocio resulta expresamente definido incluyendo el ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter independiente, esto clarifica que la prestaciones de servicios profesionales o de otras actividades de carácter independiente deben ser consideradas como constitutivas de una empresa, independientemente del sentido que se le dé a este último término en la legislación interna de un Estado (...)”*,⁶¹ incluso se otorga la facultad a los Estados que omitan la definición de empresa si entienden que la clasificación antes expuesta es innecesaria.

Otro aspecto importante a considerar es que la actividad que desarrolla el EP no tiene por qué ser de carácter productivo, e incluso se menciona la posibilidad de que la actividad no tiene porque se ininterrumpida, simplemente la condición que se exige es que sea regular a lo largo de cierto tiempo. En este sentido se ha señalado, que el tipo de negocio que desarrolla el EP es irrelevante, y que no requiere que coincida con la actividad de la casa matriz, sin perjuicio de que debería contribuir a los objetivos generales del grupo. De este modo, por ejemplo una actividad de marketing, será normalmente una actividad auxiliar, a menos que el grupo tenga como actividad principal la de marketing o alguna similar.⁶²

Un caso particular, que se plantea en el párrafo 8° de los comentarios al Artículo 5° del MC OCDE es cuando una entidad no residente tenga la propiedad de bienes tangibles, tales como equipos industriales o científico o instalaciones, entre otros, y tenga también bienes intangibles como pueden ser patentes, procedimientos y similares, y esta entidad las arrienda a través de un lugar fijo. Aquí, se establece que se está ante un EP, pero si no se hace a través de un lugar fijo, no se estará en presencia de un EP, puesto que no hay una conexión con un punto geográfico, cuestión requerida por el MC OCDE para que efectivamente exista el EP.⁶³

⁶¹ OCDE. *Commentary on Article 3 (4)*. Ob. Cit., p. 68.

⁶² GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 88.

⁶³ Cabe señalar que la normativa vigente en Uruguay difiere del criterio susten-

Adicionalmente, es de destacar que por sí solos los activos antes mencionados no constituyen un EP, aún en el caso en que el arrendador proporcione personal para operar dichos bienes; lo medular, pasa por determinar quién asume los riesgos de la operación de dichos bienes, ya que, si es el arrendatario, no estamos en presencia de un EP, y si lo es el arrendador habría una actividad empresarial, por lo que claramente estamos en presencia de un EP.

Incluso se ha sostenido que no debe ser requisito necesario que la actividad sea desarrollada por personas, pues una maquinaria inteligente o un conjunto de sistemas automatizados coordinados para obtener un resultado pueden ser considerados EP, siempre que la empresa desarrolle una actividad económica distinta de la mera instalación de aquella maquinaria.^{64,65}

Todo aquello que se refiera a las distintas funciones que los EP deben desarrollar para ser categorizados como tales, son los que algunos autores han llamado como el elemento funcional o funcionalidad del EP.⁶⁶

Entrando ahora a analizar la lista “positiva”, contenida en el segundo párrafo del Artículo 5° del MC OCDE, la que por otra parte, es de carácter enunciativo, tenemos que incluye supuestos que son a *prima facie* EP. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que cada una de los casos planteados en la lista mencionada, son lugares de negocios que pueden no constituir un EP, ya que, lo serán si y solo si cumplen además con los requisitos requeridos por el párrafo 1° del Artículo 5° del MC OCDE.⁶⁷

En todo caso, si no existiera un EP, aun cuando se verifique la existencia de uno de los lugares fijos establecidos en la lista “positiva”, será el contribuyente quien deberá probar tal extremo.⁶⁸

En este punto, debemos destacar que al tratarse de una lista ejempli-

tado por la OCDE en este punto.

⁶⁴ ARESPACCHAGA, Joaquín de. *Planificación fiscal internacional*. Ed. Marcial Pons, Madrid: 1998, p. 164; citado por GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 89.

⁶⁵ Cabe aclarar que el criterio de la normativa vigente en Uruguay difiere con el criterio expuesto en este punto.

⁶⁶ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 267. En el mismo sentido GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., pp. 88 y 89.

⁶⁷ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 85.

⁶⁸ LOVISOLO, Antonio. Ob. Cit., p. 285.

ficativa que como dijimos no se agota en sí misma dada la prevalencia que el párrafo 1º del Artículo 5º y que cada legislación interna podrá darle a cada uno de los términos allí previstos el significado que entienda más acorde, se hace difícil realizar un análisis pormenorizado de cada uno de los conceptos que integran la lista “positiva”.

No obstante lo antedicho, podemos realizar una breve descripción de cada uno de los términos incluidos en la lista “positiva” del párrafo 2º del Artículo 5º del MC OCDE.

En primer lugar tenemos a la *sede de dirección* que es el lugar donde se asumen las decisiones significativas respecto al total o parte de la entidad que se está analizando si constituye o no un EP, de esta manera se incluyen los centros de control o coordinación de los grupos internacionales como EP.⁶⁹

Los comentarios al modelo separan a la *sede de dirección* de una *oficina*, dado que la primera no implica que necesariamente deba existir la segunda.⁷⁰

Cabe destacar, con respecto a la *sede de dirección* que para algunos autores⁷¹ su importancia resulta mínima, porque necesariamente requiere (en entender de estos autores) de una oficina o lugar similar con lo que verifica el lugar fijo de negocios pretendido por el modelo para asignarle a dicho concepto el carácter de EP.

Una *sucursal* es una entidad dentro del propio grupo y que según algunos autores⁷² es un concepto en donde el Derecho Tributario recoge las elaboraciones del Derecho Comercial, entendiendo a ella, como una extensión de la casa matriz localizada en otro territorio, sin perjuicio de que está dotada de cierta independencia económica y comercial, que además posee registros contables separados, pero que carece de autonomía jurídica y siempre dependerá de su casa matriz.⁷³ Aquí, se considera para algunos que las sucursales constituyen EP *per se*, en tanto que otros sostienen que en aquellos casos donde desarrollen ac-

⁶⁹ Ibíd., p. 285.

⁷⁰ OCDE. *Commentary on Article 5 (13)*. Ob. Cit., p. 86.

⁷¹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 85.

⁷² D'ANGELO, Pablo. “La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria”. En: *Revista Tributaria* N° 176, Setiembre - Octubre 2006, p. 597.

⁷³ LOVISOLO, Antonio. Ob. Cit., p. 285.

tividades auxiliares, no deben ser consideradas EP.⁷⁴

La *oficina* es la unidad organizativa dispuesta para la gestión de los aspectos administrativos de la actividad o negocio, mientras que los *talleres o fábricas* están presente en los procesos estrictamente productivos, y no es condición necesaria que cada una de estas instalaciones tenga independencia económica con respecto al resto del grupo.⁷⁵

Otra de las hipótesis contempladas, es aquella que refiere a los lugares en donde se realiza una *actividad de extracción de recursos minerales*, excluyéndose en este punto, las actividades de exploración de recursos naturales, puesto que no hay acuerdo acerca de la calificación y atribución del derecho de imposición de las rentas que se derivan de dicha actividad.⁷⁶ No obstante, el término aquí utilizado debe entenderse en un sentido amplio, refiriéndose -según los comentarios- a cualquier sustancia sólida, líquida o gaseosa que se extrae con propósitos comerciales.⁷⁷

Todos estos casos que hemos visto, que están incluidos en la lista “positiva”, no se agotan en sí mismos, es decir, que pueden encontrarse otros, que aún cuando no estén contenidos en el párrafo 2º del Artículo 5º, pueden verificar la condición para ser un EP, y además deben necesariamente cumplir con las condiciones impuestas por el párrafo 1º del Artículo 5º.

3.2. Construcción

La inclusión de esta cláusula en el MC OCDE, se originó con la expansión internacional de la industria de la construcción por las necesidades de los países luego de la Primera Guerra Mundial. Para ello, fue determinante la legislación interna alemana, de la que se tomó el requisito del período de doce meses que todavía se encuentra vigente.⁷⁸

Se ha entendido, que el fundamento del EP de construcción se encuentra en la intención expansiva de los Estados de hacer tributar el mayor número de rentas, y como una actividad de construcción escapaba

⁷⁴ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 86.

⁷⁵ LOVISOLO, Antonio, Ob. Cit., p. 286.

⁷⁶ *Ibíd.*, p. 286.

⁷⁷ OCDE. *Commentary on Article 5 (15)*. Ob. Cit., p. 86. Aquí se prevén algunas alternativas para el tratamiento a dar a las actividades de exploración, dejando las mismas a criterio de los Estados Contratantes.

⁷⁸ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 89.

a la Potestad Tributaria del Estado de la fuente al carecer de permanencia temporal; es por ello que SERRANO ANTÓN^{79,80} sostiene en referencia al EP de construcción que se crea una categoría especial de EP basada preeminentemente sobre el elemento temporal, ya que, convierte al plazo en el elemento constitutivo.

En tanto que para otros autores, significa una “relajación” del principio de presencia física, ya que lo determinante en este caso es la duración.⁸¹

El párrafo 3º del Artículo 5º del MC OCDE establece que una obra, construcción o proyecto de instalación, constituye un EP, si se extienden por un período de tiempo que supere los 12 meses.⁸²

En este sentido, es necesario mencionar algunas aclaraciones que los comentarios al MC OCDE hacen al respecto a la existencia de un EP de construcción. Allí, se determina que en todo caso la existencia de un EP de construcción, dependerá del tiempo que insuman los trabajos, siendo este la única característica a tener en cuenta, ya que, aún en el caso de que estemos en presencia de algunos de los conceptos mencionados en la lista “positiva” del párrafo 2º del Artículo 5º del MC OCDE, si está directamente vinculada su existencia a un EP de construcción, pero su presencia es menor a doce meses, no cumple con la condición necesaria para ser un EP de construcción.^{83,84}

⁷⁹ SERRANO ANTÓN, Fernando. *Manual de fiscalidad internacional*. CEF, Madrid: 2010, p. 191, en el mismo sentido GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 89.

⁸⁰ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 300. El autor citando a SKAAR y a VAN RAAD sostiene que con el EP de construcción existe una adaptación o modulación respecto de este tipo de actividades económicas con el concepto general de EP, de ello es que los autores citados -en particular los dos últimos- llegan afirmar que tal adaptación ha determinado la creación de una categoría especial del EP, una “categoría - ficción”.

⁸¹ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. Ob. Cit., p. 45.

⁸² En el punto 4 (ver infra) del presente trabajo, analizaremos la ubicación que se le ha dado al EP de construcción en la normativa uruguaya, dentro del Artículo 10º del Título 4, lo que hace que a la luz de los análisis doctrinarios que se han dado en la materia pueda llevar a distintas interpretaciones, como la hecha por VOGEL en *On double taxation conventions*. 3rd. Edition, Kluwer Law International, pp 305 y 306, cuando el EP de construcción estaba inserto en el 2º párrafo del Artículo 5º del Modelo del Convenio de la OCDE antes de 1977.

⁸³ OCDE. *Commentary on Article 5 (16)*. Ob. Cit., p. 87.

⁸⁴ Nuestro país en el Artículo 10º del Título 4 estableció como tiempo mínimo para que se constituya un EP de construcción tres meses, lo que hace que se

En opinión de CALDERÓN CARRERO,⁸⁵ la definición de EP de construcción no resulta alejada de la noción general que tiene el Artículo 5º del MC OCDE, afirmando que no estamos en presencia de una definición autónoma respecto del resto del artículo en cuestión, y que, la interpretación que se debe hacer es una que contemple todas las cuestiones inherentes al concepto. Así la exigencia de un lugar de negocios, sigue existiendo pero ahora en relación con las obras de construcción, instalación y montaje, y que es aplicable del mismo modo, la lista negativa del párrafo 4º del Artículo 5º. El autor termina concluyendo que, las particularidades de este EP son con respecto a los requisitos de “permanencia” y de “fijeza”.

Un segundo elemento a considerar, es qué se entiende dentro del MC OCDE, por actividades de construcción. Estas, no están expresamente definidas en el modelo y para ello debemos remitirnos a lo que se indica en los comentarios. Estos dan un carácter amplio al mencionado concepto, incluyendo la construcción de calles, de puentes, de canales, la renovación de dichas obras, la instalación de cañerías, la excavación y el dragado; además de quedar comprendidas las tareas de supervisión de los trabajos.⁸⁶ De esta manera, y en función del lugar que ocupen los comentarios al MC OCDE en la legislación interna de los Estados contratantes como medio interpretativo, en opinión de CALDERÓN CARRERO⁸⁷ ellas deberían prevalecer sobre las definiciones que pudieran llegar a existir en sus ordenamientos.

Otra cuestión a considerar, es a partir de cuándo se empieza a dar el cómputo de los doce meses. Los comentarios determinan que se da desde que la obra existe y que cualquier causa de fuerza mayor no interrumpe el cómputo del plazo.⁸⁸

En aquellos casos en los que la obra dura más del tiempo estipulado para configurar un EP de construcción -en el caso de la OCDE, más de doce meses-, el cómputo debe darse desde el inicio de los trabajos, incluyendo los de carácter preparatorio y cesa en su existencia solo con la entrega y consecuente aceptación de la obra, después de hacer todas

 aumente la cantidad de entidades no residentes que verifican un EP bajo nuestra normativa.

⁸⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 300.

⁸⁶ OCDE. *Commentary on Article 5 (17)*. Ob. Cit., p. 87.

⁸⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 303.

⁸⁸ OCDE. *Commentary on Article 5 (18)*. Ob. Cit., p. 87.

las inspecciones necesarias para su conclusión.⁸⁹

Cabe precisar que en este punto existen diferencias entre el MC OCDE con el MC ONU, ya que, en este último bastan solamente seis meses para que se configure un EP de construcción, e incluye en el propio texto, además de los casos previstos en el primero, las actividades de inspección o supervisión que estén relacionadas,⁹⁰ cuestión que en el MC OCDE se aclara en los comentarios.⁹¹

Sobre las actividades de inspección y supervisión, GOTLIB y VAQUERO⁹² sostienen que cuando las mismas son realizadas por alguien que no está involucrado con el trabajo físico, estos trabajos no verifican la condición de EP. Los autores arriban a esta conclusión citando al respecto una sentencia de la India. Adicionalmente, y en referencia al control de calidad que es llevado a cabo por el constructor afirman que es parte de la construcción, pero no el control que realice un tercero y por tanto no verificará la condición de EP.

Un aspecto a considerar es lo que se ha dado en llamar la “unidad de obra”,⁹³ esto indica que cuando las obras formen un todo coherente en el plazo comercial y geográfico no serán consideradas independientes a los efectos del cómputo del plazo.⁹⁴ Esto sirve como un criterio delimitador del elemento objetivo y subjetivo para el mencionado cómputo. Con esto, se evita la posibilidad de abusos en materia de fraccionar una misma obra en varios contratos, a efectos de cada parte que ejecuta uno no verifique la condición de EP.

De esta manera, contratos distintos, con objetos diferentes y fechas distintas suponen también obras de construcción distintas,⁹⁵ y aquellos casos en donde exista una coherencia comercial y geográfica, pero en la práctica haya un fraccionamiento artificioso de los contratos en varias partes, con una duración inferior al tiempo requerido para atri-

⁸⁹ LOVISOLO, Antonio. Ob. Cit., p. 290. En el mismo sentido GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 89.

⁹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 79.

⁹¹ OCDE. *Commentary on Article 5 (17)*. Ob. Cit., p. 87.

⁹² GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 91, en el mismo sentido García Prats en Ob. Cit., p. 177 citado por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 303.

⁹³ SERRANO ANTÓN, Fernando. Ob. Cit., CEF, Madrid: 2010, p. 193, en el mismo sentido GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 89.

⁹⁴ OCDE. *Commentary on Article 5 (18)*. Ob. Cit., p. 87.

⁹⁵ SERRANO ANTÓN. Ob. Cit., CEF, Madrid: 2007, p. 194.

buir a la obra el carácter de EP deben ser tratados todos como una unidad.⁹⁶

Otro caso particular del EP de construcción está dado por el párrafo 19 de los comentarios al MC OCDE. Allí se dispone que, si el contratista general de una obra, es decir, quien está encargado de ejecutar subcontrata a otras empresas para llevarla adelante, el tiempo que se deberá considerar a efectos de la configuración del EP, no es solamente el tiempo del contratista que está ejecutando la obra, sino también el tiempo que los subcontratistas trabajan para ella, lo curioso del caso es que, si por algún motivo estos últimos superan los doce meses también configurarían un EP.⁹⁷

Esta situación ha sido considerada⁹⁸ como controvertida puesto que puede llegar a darse el caso que el contratista pase menos tiempo en el país de la fuente que los subcontratistas, pero serán los primeros quienes constituyen un EP. Es por ello, que se entiende que las actividades de supervisión están comprendidas en el concepto de EP de construcción del MC OCDE.

3.3. Servicios

Una peculiaridad que está presente en el MC ONU y no en el de la OCDE,⁹⁹ es la incorporación del EP de servicios, incluida en el párrafo 3º del Artículo 5º de dicho modelo, donde se establece que “*b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses*”.

Esta cláusula incorpora entonces a la prestación de servicios dentro de la figura del EP, y en especial aquellos servicios de consultoría y dirección. Estos servicios deben tener un período de duración que en to-

⁹⁶ LOVISOLO, Antonio. Ob. Cit., p. 290.

⁹⁷ OCDE. *Commentary on Article 5 (19)*. Ob. Cit., p. 87.

⁹⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Beneficios empresariales (y de navegación)”. En: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. ED Ciss, Valencia: 2009, p. 168.

⁹⁹ Al menos de los distintos párrafos del Artículo 5º del Modelo de Convenio de la OCDE, pero como veremos, si existen ciertas situaciones de este tipo contempladas en sus comentarios.

tal para un mismo servicio o servicios conexos exceda de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

En este caso, estamos en presencia de un EP, que básicamente se aleja del concepto de “fijeza”, que implicaba como requisito indispensable la definición general de EP del párrafo 1. Aquí, como en el caso de la construcción que acabamos de ver en el punto anterior del presente trabajo, se da prioridad al tiempo de permanencia.

Un primer comentario que se podría hacer sobre este tipo de EP, es lo referente a la frase “*en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo*”. Se entiende¹⁰⁰ que esta frase fue incorporada porque no sería apropiado sumar proyectos que no estén relacionados, considerando la incertidumbre que esto implicaría y la distinción indeseable que esto crearía entre una empresa que lleve dos proyectos no relacionados, uno seguido del otro, cada uno de tres meses de duración, por ejemplo.

Una de las cuestiones, por las que la ONU ha incorporado este tipo de EP a su modelo ha sido por la prestación de servicios que los países desarrollados o industrializados hacen a los países en vía de desarrollo o emergentes, los que generalmente involucran grandes cantidades de dinero, y una buena forma de gravarlos es otorgando la posibilidad de que se verifique un EP, a efectos de dar prioridad al país de la fuente por sobre el de la residencia en este particular caso.^{101,102}

Con respecto a este EP, cabe precisar que la OCDE en las modificaciones que introdujo en los comentarios al modelo¹⁰³ durante el año 2008, estableció la posibilidad de reconocer un EP en aquellas circunstancias en las que se verifique que un individuo contratado en un proyecto se encuentra presente en el país de dicho proyecto por 183 días o más y más del 50% de los ingresos brutos de la empresa se obtienen a partir de los servicios prestados en ese país a través del individuo; o bien que se presten servicios por 183 días o más para el mismo proyecto o para proyectos vinculados por uno o más individuos que se encuentran presentes y prestando dichos servicios en ese otro Estado.

¹⁰⁰ ERMOGLIO, Enrique. “El establecimiento permanente en Uruguay”. En: *Revista Tributaria* N° 212, setiembre - octubre 2009, p. 757.

¹⁰¹ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2009, p. 757.

¹⁰² FRASCHINI, Juan Ignacio. “La prestación de servicios y el establecimiento permanente”. En: *Revista de Derecho - Universidad de Montevideo*. N° 12, Montevideo: 2007, p. 55.

¹⁰³ OCDE. *Commentary on Article 5 (42.23)*. Ob. Cit., p. 103.

En rigor los comentarios al MC OCDE en el párrafo 42.23 disponen de dos alternativas a efectos de considerar que una prestación de servicios en el país de la fuente, puede ser considerada como un EP, y ambas merecen un análisis por separado. Ello significa en el contexto del MC OCDE una extensión del concepto de EP, puesto que, lo que se requiere aquí, es una presencia física de los empleados, no cumpliéndose las condiciones requeridas por los párrafos 1º, 3º y 4º del Artículo 5º del MC OCDE.

Es interesante mencionar lo que sostiene JIMÉNEZ¹⁰⁴ al respecto, Según este autor la interacción entre las disposiciones generales de la especial contenida en el párrafo 42.23 de los comentarios del MC OCDE al Artículo 5º y los párrafos 1º, 3º y 5º del citado artículo puede llevar a resultados diversos ante una misma situación a ser analizada.

Así, si se tomara el caso contenido en el 4º párrafo a los comentarios del 1º párrafo del Artículo 5º del MC OCDE, se tendría -como vimos- que un consultor que trabaja en un solo proyecto, pero en diversas localizaciones geográficas o diversas sucursales de una misma empresa, no tiene un lugar fijo de negocios, y por tanto no se verifica un EP, dado que no se da el elemento de “fijeza” requerido para tal situación.

En cambio, si se analiza el mismo caso, pero bajo la lupa del EP de servicios, se podría observar que se estaría configurando, siempre claro está, en el ámbito del MC OCDE, y que se dé concomitantemente que dicha prestación exceda los 183 días, supere la facturación requerida y estén referidas al mismo proyecto o proyectos conexos, independientemente de que no se den en un mismo lugar físico.

No obstante, creemos que dadas las reglas a aplicar para analizar si estamos ante un EP o no en el caso antes propuesto, entendemos que, si bien no se verifican las condiciones generales exigidas para configurar un EP (ausencia de un lugar fijo de negocios), para ver si se verifica el EP de servicios vemos que tales condiciones no son determinantes en este caso, y se podría llegar a configurar aún en ausencia de los elementos requeridos por el criterio general del concepto contenido en el primer párrafo del Artículo 5º del MC OCDE.

En definitiva, para la OCDE el requisito indispensable en este caso para la configuración de un EP, es la presencia considerablemente extendida en el Estado de la fuente, mediante la aplicación del método

¹⁰⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Ob. Cit., p. 170.

de días de presencia física.¹⁰⁵

Otra precisión que se debe hacer, es que los comentarios contenidos en el párrafo 42.29 hacen referencia a “servicios”, pero no se aclara que se entiende por tales, quedando limitados por el párrafo 4º del Artículo 5º, es decir, si se llega a entender que los servicios son auxiliares o preparatorios no se configurara un EP servicios.¹⁰⁶

Esta situación, tal como sostiene FRASCHINI¹⁰⁷ podrá traer problemas interpretativos del CDI en cuestión e incluso a nuestro entender de aplicación, debiéndose recurrir muchas veces al concepto de “servicio” contenido en la legislación interna de los estados partes del tratado acorde lo disponen sus legislaciones internas, a menos que del contexto del CDI se infiera otra cosa, según lo dispone el párrafo 2º del Artículo 3º de los Modelos OCDE y ONU.

Como vimos, para el EP de servicios del MC OCDE de acuerdo a lo que establece el párrafo 42.23, se puede configurar o bien por la prestación de servicios por parte de una persona física en forma individual o en forma colectiva.

Estos casos de EP que podría en principio asimilarse al EP de servicios contenido en el MC ONU, deben necesariamente analizarse como una forma alternativa de constituir uno, ya que, para la OCDE tiene preeminencia la definición adoptada en los párrafos 1º y 2º del Artículo 5º, en donde, como hemos visto, se destaca la existencia de un lugar fijo de negocios.

3.4. Actividades auxiliares

El párrafo 4º del Artículo 5º del MC OCDE establece lo que se ha dado en llamar la lista “negativa”. Aquí se mencionan determinadas actividades que son realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, pero que por su carácter de actividad auxiliar o preparatorias de la actividad principal de la empresa -y que generalmente se hará en el exterior-, no configuran un EP de la entidad no residente. Es así, que CALDERÓN CARRERO los denomina lugares fijos de negocios que no configuran tal precepto por las funciones que desarrollan.¹⁰⁸

¹⁰⁵ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. Ob. Cit., p. 45.

¹⁰⁶ OCDE. *Commentary on Article 5 (42.48)*. Ob. Cit., p. 105.

¹⁰⁷ FRASCHINI, Juan Ignacio. Ob. Cit., Montevideo: 2007, p. 54.

¹⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 314.

Este tipo de actividades no debe contribuir de manera significativa a la rentabilidad de la empresa, o si lo llegaran a hacer, lo son de una forma marginal, lo que resulta difícil entonces, es determinar qué parte es imputable al lugar fijo de negocios. Como cuestión adicional, deberá entenderse que dichas actividades deben ser prestadas a empresas del grupo, ya que, en caso contrario se podría considerar la existencia de un EP.¹⁰⁹

No obstante, SKAAR¹¹⁰ sostiene que las denominadas actividades de carácter auxiliar o preparatorio dejaran de ser tales, si por su gestión se obtiene una parte significativa de los ingresos de la empresa, por lo que, el autor adhiere a un criterio cuantitativo para diferenciar la actividad auxiliar o preparatoria, de la que no lo es.

Podría llegar a interpretarse la tesis contraria de una rápida lectura a los comentarios del MC OCDE, ya que, por un lado se debe determinar si tales actividades son en sí mismas auxiliares o preparatorias para el conjunto de la empresa, pero no determina el modelo una definición en sí misma. Es así, que se llega a sostener,¹¹¹ luego de un análisis exhaustivo de las exclusiones del párrafo 4º del Artículo 5º, que este contiene dos tipos de actividades auxiliares o preparatorias, por un lado aquellas que pertenecen propiamente al giro pero que no cierran el ciclo mercantil, y aquellas que son propiamente auxiliares o preparatorias.

En el primer caso, están aquellas incluidas en los literales a) a d) y en el segundo caso, los literales e) y f) del citado párrafo. Incluso en este sentido, se refuerza la idea de tal argumento aduciendo que es difícil diferenciar aquello que es preparatorio o auxiliar, de lo que no lo es porque podrá tratarse de una actividad que integre el giro de la empresa (no siendo auxiliar) sin tener una importancia cuantitativa significativa. Si en cambio, pasara a tener cierta importancia cuantitativa, comienza a resultar lógico que el Estado de la fuente, pretenda gravarlo.

En este mismo sentido, CALDERÓN CARRERO sostiene que a través del párrafo 4º del Artículo 5º del MC OCDE lo que se pretende es que determinadas estructuras empresariales que teniendo un lugar fijo de

¹⁰⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 77.

¹¹⁰ SKAAR citado por REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ, Fernando. Ob. Cit., p. 818.

¹¹¹ REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ, Fernando. Ob. Cit., pp. 819 y 820.

negocios, no deban ser considerados como EP, atendiendo fundamentalmente a la reducida o limitada función económica o productiva que posee para la empresa que forma parte.¹¹² Es interesante lo que sostiene el autor al decir, que en aquellos casos donde aun realizando una actividad de las desarrolladas en los literales a) a f) del párrafo sujeto a análisis, podrán ser consideradas EP, opinión que como vimos, ya sostenía SKAAR.¹¹³

La dificultad planteada es entonces diferenciar cuando las actividades mencionadas en el párrafo 4º del Artículo 5º son de carácter auxiliar o de carácter preparatorio y cuando no lo son, por lo que se entiende que habrá que hacer un análisis caso a caso para determinar dicha situación. Se puede afirmar que, si la actividad que se lleva adelante coincide con la actividad principal, no habrá dudas que ellas no son ni auxiliares o preparatorias.

Dada la dificultad, se entiende que todo lugar fijo de negocios que realice funciones similares a las que se desarrollan en uno de los casos o supuestos recogidos en la lista del párrafo 4º del Artículo 5º del MC OCDE, están excluidos del concepto de EP establecido en el 1º párrafo del artículo citado, pero deberá ser la entidad quien deberá probar tal precepto.¹¹⁴

Los comentarios al MC OCDE,¹¹⁵ precisan el alcance de cada uno de los literales del párrafo 4º del Artículo 5º. Así tenemos, que el a) se refiere a los casos donde una empresa adquiere el derecho de uso de instalaciones con el único propósito de almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercaderías; en el caso de b) se da en el supuesto de depósito de mercaderías en sí mismo, de esta manera el almacenamiento o depósito no es considerado un EP, si dicho depósito es mantenido con tal fin; en tanto que el caso c) es cuando una empresa mantiene un depósito de bienes o mercaderías, para que estas sean transformadas por parte de una segunda empresa, en nombre o por cuenta de la primera; en d) se prevé el caso donde un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o recoger información para la empresa, en tanto las actividades estén limitadas a las antes enumeradas, no habrá un EP.

¹¹² CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 314.

¹¹³ *Ibíd.* pp. 314 y 315.

¹¹⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Ob. Cit., p. 315.

¹¹⁵ OCDE. *Commentary on Article 5 (22 y 23)*. Ob. Cit., p. 89.

Con respecto a los literales a) y b) el MC ONU elimina la palabra “entregar”, por lo que a los efectos de dicho modelo un lugar fijo de negocios que entrega mercaderías, por ejemplo, dado que verifica las condiciones exigidas por los párrafos 1º y 2º del Artículo 5º, será un EP, ya que, al no estar incluidos en la lista “negativa” como en el caso del MC OCDE, pasan a verificar la condición general.

Cabe precisar, con respecto al literal f) del párrafo 4º del Artículo 5º del MC OCDE que la realización de varias actividades de las incluidas en los literales a) a d), en tanto y en cuanto las mismas no pierdan su carácter de auxiliares o preparatorias, no implica la existencia de un EP.¹¹⁶ Al respecto, es necesario señalar que el MC ONU no incluye el presente literal, con lo que puede entenderse que a los efectos de este modelo, la combinación de varias de las actividades previstas en el párrafo 4º del Artículo 5º realizadas a través de un lugar fijo de negocios verifica un EP, lo cual es coherente con los postulados de dicho modelo de ampliar la tributación en la fuente.

Un tema a destacar, es cuando en un mismo lugar físico se verifican ambos tipos de actividad, es decir, se dan tanto actividades auxiliares o preparatorias como la actividad principal. En este caso quien determinará la existencia del EP será la actividad principal.¹¹⁷

Algunas cuestiones, que se han analizado con respecto a las actividades auxiliares son: (i) que deben ser llevadas a cabo para la propia empresa. Si se realizan por otra empresa, entonces existirá EP; y (ii) no deben integrar el giro. Si lo integran, entonces habrá EP.¹¹⁸

Adicionalmente, cuando un lugar fijo de negocios cuya función económica general es coincidente con la desarrollada por la propia empresa, no se está en presencia de una actividad auxiliar o preparatoria.

En sentido coincidente con la doctrina reseñada, los comentarios¹¹⁹ del MC OCDE dicen que si una empresa que tiene por función principal la de prestar asistencia en la ejecución de contratos de patente o de cesión de know how, un lugar fijo que desarrolle tal actividad, no está

¹¹⁶ OCDE. *Commentary on Article 5 (28)*. Ob. Cit., p. 91.

¹¹⁷ OCDE. *Commentary on Article 5 (30)*. Ob. Cit., p. 92.

¹¹⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando. Ob. Cit., Madrid: 2007, p. 189, citando a VAN RAAD, K. (1982). En el mismo sentido ARESPACOHAGA, Joaquín de. *Planificación fiscal internacional*. Ed. Marcial Pons, Madrid: 1998, p. 164; citado por GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 91.

¹¹⁹ OCDE. *Commentary on Article 5 (24)*. Ob. Cit., p. 89.

realizando actividades auxiliares o preparatorias, lo que en definitiva, hace que no caiga en la lista “negativa” del párrafo 4º del Artículo 5º del MC OCDE; en la misma línea si un lugar fijo de negocios realiza funciones de gestión de la empresa, o incluso de una parte de la empresa o de un grupo, no está realizando actividades auxiliares o preparatorias, puesto que tal actividad ejecutiva o de dirección no podría ser considerada como tal.

Otros ejemplos, que mencionan los comentarios al MC OCDE¹²⁰ son sobre aquellas actividades de entrega de piezas de recambio de maquinarias que son suministradas por la propia empresa, ellas no son consideradas como auxiliares o preparatorias, ya que, en este caso la actividad del lugar fijo de negocios va más allá de la simple entrega de bienes o mercaderías contempladas en el literal a) del párrafo 4º del Artículo 5º.

Asimismo, debemos señalar que el Comité Fiscal de la OCDE ha intentado delimitar el carácter auxiliar o preparatorio de la función o actividad realizada por el lugar fijo de negocios. Así, por un lado se afirma que el carácter auxiliar o preparatorio de la actividad realizada por el lugar fijo de negocios requiere que la actividad se realice para la empresa de la que forma parte, lo que conlleva a que la exteriorización de la actividad haga que dicho lugar fijo de negocios, pierda el carácter de auxiliar o preparatoria, incluso, si dichas actividades se prestan para empresas filiales del mismo grupo. Este caso, se torna más discutible si dichas actividades se prestan para otro EP de la misma empresa pero en otro lugar geográfico.

Sostiene CALDERÓN CARRERO¹²¹ que dicho EP habría que considerarlo como una empresa independiente o separada a efectos de poder concluir que la actividad desarrollada por el primero no reviste el carácter de auxiliar o preparatoria, pero para el autor lo que debe primar aquí, es el carácter material de la actividad para determinar en qué casos se está ante un EP y que casos no.

Lo importante, es el tipo de actividad que se realiza a través del lugar fijo de negocios y la función que desempeña éste en relación con el objeto y actividad desarrollada por la empresa de la que forma parte.

Otras cuestiones, que han sido marcadas por los comentarios al MC

¹²⁰ OCDE. *Commentary on Article 5 (25)*. Ob. Cit., p. 90

¹²¹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel, Ob. Cit., p. 315.

OCDE,¹²² son acerca de qué importancia tienen las actividades del lugar fijo de negocios, dado que si constituyen una parte esencial del conjunto de actividades de la empresa, estas no serán auxiliares o preparatorias, y por ende, no será aplicable la lista “negativa” objeto del presente análisis.

Aquí, se debe atender a otros factores para determinar ante qué tipo de actividad estamos, como son la productividad del lugar fijo de negocios, como este contribuye a la generación de beneficios del grupo, esto es a los efectos de determinar si son de carácter auxiliar o preparatorio o no, y en consecuencia verificar la lista “negativa” o no, lo que redundará en la presencia de un EP de una entidad no residente en el país de la fuente.

3.5. Agentes

Como dice XAVIER,¹²³ es habitual que las empresas internacionales ejerzan su actividad en el extranjero a través de representantes, aún en el caso de que estos no dispongan de un lugar fijo de negocios. No sorprende entonces, que se procure que dichas personas configuren un EP, y de allí que los distintos modelos busquen asimilar la figura del agente a la de un EP físico o que esté asociado a un lugar fijo de negocios. El autor llama al EP de agencia como un EP personal que se configura por el hecho de poseer un lugar fijo de negocios de acuerdo a lo previsto en los párrafos 1º y 2º del Artículo 5º tanto del MC OCDE como el MC ONU como EP material o real.

En tanto que, TEJEIRO,¹²⁴ al referirse al EP de agencia dice que en primer lugar una empresa extranjera puede elegir desarrollar las actividades por ella misma, o por un agente, y si lo hace de esta forma, no dependerá del derecho a usar un lugar fijo de negocios en el país en que desea llevarlas a cabo; en segundo lugar la tributación no sería neutral, si la posición impositiva de la empresa en el país de la fuente dependiera de la decisión de desarrollar ella misma las actividades o de hacerlo por un agente, de alguna manera integrado a su actividad principal. Incluso, sería muy fácil de evitar la existencia de un EP, si no se previera la ficción de que un agente, que actúe en determinadas condiciones, constituye EP de la entidad extranjera, justificando así la existencia de este.

¹²² OCDE. *Commentary on Article 5 (23)*. Ob. Cit., p. 89.

¹²³ XAVIER, Alberto. *Derecho tributario internacional, conceptos fundamentales*. Ed. Abaco, Bs. Aires: 2005, p. 335.

¹²⁴ TEJEIRO, Guillermo O. Ob. Cit., p. 268.

La justificación que da SERRANO ANTÓN¹²⁵ sobre el EP agencia, radica en las premeditadas actuaciones de las oficinas de representación bancarias y las cuidadas operaciones de los ciber-agentes y las websites, ellos constituyen argumentos añadidos para que se lleve a cabo un análisis en profundidad de la cláusula de agencia y su diferenciación con el EP general.

A fin de determinar la forma en cómo debemos analizar el EP de agencia tenemos que recurrir a las reglas específicas -ya mencionadas-¹²⁶ que existen al efecto, dado que de acuerdo a las reglas generales no estamos en presencia de un lugar fijo de negocios.

Como bien señala CALDERÓN CARRERO,¹²⁷ la figura del agente dependiente plantea dos grandes cuestiones que son, por un lado su funcionalidad con el criterio o concepto general establecido en el párrafo 1º del Artículo 5º del MC OCDE; y por otro, la relacionada con el alcance objetivo y subjetivo de dicha figura, es decir, los presupuestos que han de verificarse en la práctica para que una actuación a través de un agente resulte calificada como llevada adelante a través de un EP.

En relación, a si debe verificarse la existencia de un lugar fijo de negocios, existen algunos autores¹²⁸ que consideran que la cláusula de EP de agencia está subordinada respecto al criterio o concepto general establecido en el párrafo 1º del Artículo 5º, en tanto que, otros entienden que el EP de agencia constituye una especie de *lex specialis* con respecto al criterio general, en la medida que su configuración resulta ajena a los presupuestos generales del concepto, como lo es poseer un lugar fijo de negocios. Es más, se apunta a que este tipo de EP integra un supuesto de “ficción de establecimiento permanente”, al no requerir que se verifique el aspecto objetivo del concepto, que consistente en la presencia de un lugar fijo de negocios.¹²⁹

Pero como ya mencionamos, el EP de agencia debe ser analizado en función de las reglas específicas, es decir, que de no verificarse las reglas generales de los párrafos 1 y 2, recién ahí debemos ver si existe un EP de agencia, ya que, en caso que exista un lugar fijo de negocios de acuerdo al criterio general mencionado, el análisis de la configura-

¹²⁵ SERRANO ANTÓN, Fernando. Ob. Cit., Madrid: 2007, p. 194.

¹²⁶ Ver ut-supra, punto 2, del presente trabajo.

¹²⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 323.

¹²⁸ *Ibíd.* Ob. Cit., p. 323, citando a VOGEL 1997.

¹²⁹ *Ibíd.* Ob. Cit., p. 324, citando a SKAAR 1991.

ción de un EP se agota allí.

En este sentido CALDERÓN CARRERO¹³⁰ afirma que el EP de agencia se ha configurado en forma paralela al criterio general, puesto que, sus presupuestos son distintos y resultan definidos de forma autónoma y no de manera coincidente, aunque como es lógico, las consecuencias que resultan de la aplicación del criterio general o el de agencia son en definitiva equivalentes.

Con respecto a la figura del agente, para MC OCDE el tratamiento del agente dependiente, está en el párrafo 5º del Artículo 5º y el del agente independiente en el párrafo 6º del citado artículo.

Asimismo, el MC ONU, considera que existe EP cuando una empresa cuenta con una persona sin poderes, pero que mantiene un depósito o almacén de mercaderías en otro Estado desde el que dicha persona realiza habitualmente la entrega a los cliente en nombre de la empresa (en los Comentarios al MC ONU se precisa que el agente debe realizar otras actividades, por ejemplo publicitarias, para que exista un EP); o cuando una empresa actúa en otro Estado a través de una agente independiente, que actúe en exclusiva para esa empresa (o que realice la mayor parte su actividad a favor de esa empresa), cuando las condiciones económicas y comerciales sean distintas, de las que serían acordadas en condiciones normales de mercado, entre una empresa y un agente independiente.¹³¹

En relación al agente dependiente, son personas que tienen autoridad para concluir contratos a nombre de la empresa y hacen uso de dicha autoridad en forma habitual y no solamente en casos aislados, incluso no se requiere que el agente literalmente concluya contratos a nombre de la empresa, sino basta que obligue a ella, lo que hará también que quede comprendido.¹³²

La dependencia viene dada no por ser empleado en relación de dependencia de la empresa, sino por el hecho de que las actividades comerciales del agente para la empresa están sujetas a instrucciones detalladas o a un control significativo por parte de esta última.¹³³

¹³⁰ *Ibíd.* Ob. Cit., p. 324.

¹³¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 80.

¹³² OCDE. *Commentary on Article 5 (32.1)*. Ob. Cit., p. 92.

¹³³ OCDE. *Commentary on Article 5 (33)*. Ob. Cit., p. 92.

Otra cuestión a considerar con respecto al agente dependiente, es que puede ser tanto una persona física o una persona jurídica, e incluso podrá no tener un lugar fijo de negocios, pero dado que, estamos ante la aplicación de reglas específicas para verificar la existencia de un EP, no resulta relevante tal hecho, ya que dé ser así, no estaríamos en presencia de un EP de agencia, sino de uno, que cumple con el criterio o concepto general establecido en los párrafos 1º y 2º del Artículo 5º.

Puede ser incluso un agente dependiente, alguien que reciba habitualmente pedidos, los que envía a un almacén desde el que se realizan las entregas. El poder otorgado, no tiene por qué cumplir con formalidades, siendo suficiente que la empresa apruebe de forma automática o rutinaria las operaciones realizadas por el agente. En este sentido, resulta irrelevante que en el país en que está situada la empresa firme o ratifique el contrato con otra persona.¹³⁴

En estos casos, al contrario de los objetivos perseguidos por el MC ONU de ampliar la tributación en el Estado de la fuente, lo que hace el modelo es precisar o tipificar una serie de indicios, que apuntan a la existencia de una actuación de forma habitual en nombre de la empresa, bajo la dependencia de ella, aunque no exista un poder formal, y como se entiende son supuestos que si bien no están a texto expreso en el MC OCDE podría concluirse la existencia de un EP dependiendo de cada caso.

Por lo tanto, la condición subjetiva del agente admite los casos de representación directa y representación indirecta, es decir, quedan cubiertos por el EP de agencia tanto aquellos supuestos donde el agente representa directamente a la empresa no residente, de forma que ésta queda vinculada directamente por el contrato concluido por el agente con un tercero, como aquellos casos donde el agente contrata en su nombre quedando él mismo vinculado con el tercero contratante, aunque tal contrato produce efectos indirectos para el principal o empresa no residente; en el caso de la representación indirecta media un contrato que delimita los poderes de actuación y responsabilidad de la persona representante y el principal.¹³⁵

Dos son las cuestiones a considerar al momento de determinar si estamos en presencia de un agente dependiente. En primer lugar la facultad para contratar o para obligar, la que no debe analizarse desde una perspectiva jurídico formal, ya que de esta manera bastaría que

¹³⁴ FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. Ob. Cit., p. 80.

¹³⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 327.

no se firme ningún tipo de vínculo, pero se realicen los negocios que obligan a la empresa, para no verificar la condición de EP, lo que importa aquí es la capacidad de contratación; y en segundo lugar es la necesidad de ejercer la actividad con habitualidad, y a dichos efectos habrá que atenerse al marco general dado por el párrafo 1º del Artículo 5º del MC OCDE, salvo que no se podrá aplicar de dicho marco el sentido de inmovilidad dado por el lugar fijo, puesto que un EP de agencia no tiene dicha característica.¹³⁶

En particular el tema de la habitualidad debe definirse en función de los hábitos comerciales de la empresa, por lo tanto, es una cuestión casuística, que ha de tener que verificarse caso a caso, y de acuerdo a la propia dinámica empresarial, según el sector que se trate.¹³⁷

Para ALTAMIRANO¹³⁸ deben ser tres los elementos a considerar para configurar la figura de un EP de agencia, los dos que venimos de analizar, es decir, la dependencia y la habitualidad, y un tercero que denomina como la “*trascendencia efectiva de la actividad del agente*”, y argumenta la cuestión en que las actividades que lleva adelante el agente deben tener tal trascendencia, que deben ser excluidas las que son de carácter auxiliares o preparatorias, es decir, que las actividades que realiza el agente deben estar relacionadas directamente con la actividad principal de la empresa a la que representa. Aquí serían aplicables para determinar que se entiende por actividad auxiliar o preparatoria, los preceptos contenidos en el párrafo 4º del Artículo 5º del MC OCDE.

Otro tema relevante a señalar en relación al agente dependiente, es el alcance que se le debe dar a la propia figura, así en los comentarios al MC OCDE se enfatiza en la necesidad que la aplicación de la figura EP de agencia debe ser estricta, dado que de lo contrario atentaría contra las relaciones económicas internacionales.¹³⁹

La diferencia entre el agente dependiente y el agente independiente, la cual determinará que se verifique la existencia de un EP o no, se basa en dos cuestiones.

La primera que debe existir una independencia entendida tanto jurí-

¹³⁶ REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ, Fernando. Ob. Cit., p. 825.

¹³⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 329.

¹³⁸ ALTAMIRANO, Alejandro. Ob. Cit., p. 125.

¹³⁹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 325.

dica como económica, y la segunda que el agente debe actuar en el curso ordinario de sus negocios. Cumplidas estas dos condiciones, no resultan relevantes las facultades para contratar que otorgue a este representante la empresa en cuestión.¹⁴⁰

En cuanto a la figura del agente independiente, ella está tratada en el párrafo 6º del Artículo 5º, allí se excluye de la figura de EP a los corredores, agentes generales o cualquier otro agente independiente que actúe en el curso ordinario de los negocios, es decir, sólo por realizar actividades en ese país a través de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente.

De acuerdo a ello, un agente que actúa por fuera del marco ordinario de los negocios, sería lo que los comentarios del MC OCDE mencionan como alguien que vende mercaderías en su propio nombre, pero habitualmente concluye contratos por cuenta de una empresa extranjera.¹⁴¹

La delimitación de la figura del agente independiente a la luz de lo mencionado en los párrafos anteriores resulta compleja a la vista de los criterios que se emplean para configurarla (corredor, comisionista general, entre otros). En este sentido, CALDERÓN CARRERO¹⁴² entiende que la figura del agente independiente debe interpretarse en forma contextual, y no atendiendo al significado de los términos mencionados específicamente en el párrafo 6º del Artículo 5º, ya que, a los resultados que se llegaría podrían ser diametralmente opuestos, dependiendo de quién los interprete, y a que normas recurra. De allí que las dos cuestiones determinantes son -como ya mencionamos-¹⁴³ si el agente es independiente de la empresa tanto jurídica como económicamente, y si sus tareas las hace en el ejercicio normal de su actividad cuando actúa por cuenta de la empresa.

Las cuestiones que se deberán considerar acerca de si un agente es independiente o no, es en primer lugar si dicho agente normalmente será responsable por los resultados de su trabajo, y no estará sujeto a un control significativo respecto a la forma de que este trabajo se realiza; en segundo lugar, es la limitación al alcance de los negocios que pueden ser manejados por ese agente, lo cual puede ser relativo; en

¹⁴⁰ REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ, Fernando. Ob. Cit., p. 823.

¹⁴¹ OCDE. *Commentary on Article 5 (38)*. Ob. Cit., p. 94.

¹⁴² CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 339.

¹⁴³ Ver ut-supra.

tercer lugar las informaciones que dicho agente proporciona a la empresa del exterior, cuanto más se envíe y se requiera aprobación, habrá mayor dependencia por parte del agente, y viceversa cuanto menos información habrá mayor independencia; y por último habrá que considerar el número de empresas que dicho agente representa, ya que a menor número, mayor dependencia y a mayor número menor independencia.¹⁴⁴

En definitiva, a la hora de analizar la independencia del agente, se debe considerar una doble condición como dijimos anteriormente, la independencia jurídica y económica respecto de la entidad representada. En particular aquella que plantea más problemas es la independencia jurídica, y la misma se encuentra en la asunción del riesgo por parte del agente en relación con las actividades desarrolladas en el ejercicio de la representación, y asumir el riesgo, implica llevar adelante en forma propia las actividades de representación y justifica que los empleados no sean considerados como agentes independientes.¹⁴⁵

Es un tema eminentemente casuístico que podrá variar de la actividad y la regulación que esta tenga, de allí que algunos autores sostengan que su aplicación debe hacerse con cierta flexibilidad.¹⁴⁶

Algunas cuestiones que habrán que tenerse en cuenta para determinar la independencia, serán el número de operaciones que realiza el agente para la empresa, el riesgo empresarial que debe ser soportado por el agente o por la empresa que representa, la posibilidad de realizar su actividad para otras empresa y no depender exclusivamente o en buena medida de cómo le vaya a una.

Por último, cabe mencionar los comentarios que se hacen al párrafo 6º del Artículo 5º del MC OCDE, específicamente a los casos relativos a las compañías aseguradoras que pueden operar en el territorio de otros Estados a través de fórmulas que no constituyen un EP, ya sea en el ámbito del párrafo 1º del Artículo 5º -las llamadas reglas generales-, ya sea, en el ámbito del párrafo 5º del citado artículo -agente dependiente-.

Para evitar que dichas compañías realicen operaciones a gran escala,

¹⁴⁴ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit. 2007, p. 82.

¹⁴⁵ SERRANDO ANTÓN, Fernando. Ob. Cit., Madrid: 2007, p. 196.

¹⁴⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 339.

sin que se sometan a imposición, algunos Estados han incluido en los convenios celebrados, que dichas compañías tienen un EP en el otro Estado si cobran primas o si tienen establecido allí un agente, distinto de uno que tenga la condición de EP de acuerdo a lo establecido en el párrafo 5º del Artículo 5º, es decir, agente dependiente.¹⁴⁷

3.6. Atribución de rentas a un EP

Otro de los problemas que se plantean con respecto a un EP, es qué renta le será atribuible. En este sentido, vemos que si bien en principio existe consenso general sobre que deberá tributar en el Estado de la fuente por la renta que allí obtenga, también es cierto que dependiendo ante qué cuerpo normativo o modelo estemos presentes, variará la renta que le será atribuible, en función del criterio que se sostenga.

Los criterios de atribución reconocidos para un EP son tres, la conexión efectiva, la fuerza de atracción limitada y la fuerza de atracción ilimitada.¹⁴⁸

La conexión efectiva es gravar solamente las rentas obtenidas por el EP, independientemente de las que pueda obtener su casa matriz en el Estado de la fuente. Cabe precisar, que este es el criterio que ha adoptado la OCDE en el párrafo 1º de su Artículo 7º, al momento de determinar cómo han de gravarse los beneficios empresariales.

Allí se establece que *“los beneficios de una empresa de un Estado contratante sólo se gravarán en ese Estado, salvo que la empresa realice una actividad económica en el otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente situado en el mismo. Si la empresa realiza una actividad económica de esa forma, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables al establecimiento permanente”*.

Se basa este criterio en el principio de fuerza atractiva limitada o analítica, por el que solamente se atribuirán al EP las rentas obtenidas por el no residente a través de este, que en buena medida se erige en una manifestación del fenómeno de personificación fiscal de esta figura.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Ver párrafo 6º del Artículo 5º del CDI, celebrado entre México y Uruguay.

¹⁴⁸ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. Ob. Cit., p. 98.

¹⁴⁹ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. Ob. Cit., p. 37.

El hecho de limitar el “fuero de atracción” de las rentas al EP, se entiende que deriva de tres principios operativos que son: el principio de empresa separada o principio de empresa independiente; el principio de contabilidad separada o método directo; y la aplicación del principio del operador independiente o *arm’s length principle*.¹⁵⁰

El segundo criterio es el denominado fuerza de atracción limitada, y se basa, en que le será atribuible al EP la renta que obtenga este por sí, y aquella que la entidad del exterior obtenga en el país, por la misma actividad o actividades similares a las que desarrolle el EP, y para el resto de la renta o beneficios empresariales que obtenga la entidad no residente se aplicará el criterio de conexión efectiva.¹⁵¹

En tanto que, la atracción ilimitada hace referencia a que le será atribuible al EP toda la renta que obtenga la entidad no residente, sin diferenciarse si la misma proviene de la misma actividad que desarrolla el EP en el Estado de la fuente o proviene de otras actividades.

En este punto existen algunas diferencias entre el MC OCDE y el MC ONU, ya que como vimos el primero adopta como criterio el de la conexión efectiva, en tanto que el segundo adopta como criterio el de la fuerza de atracción limitada, estableciéndose que aparte de aquellas rentas directamente atribuibles al EP, las rentas obtenidas por la casa matriz como la venta de bienes o mercaderías o actividades comerciales o empresariales de naturaleza idéntica o similar a las llevadas a cabo a través del EP, son también atribuibles a éste.¹⁵²

4. UTILIZACIÓN DEL CONCEPTO EN LA LEGISLACIÓN URUGUAYA

La figura del EP fue introducida en la legislación interna de nuestro país como tal a partir de la LRT. Antes de eso estaba prevista en los convenios para evitar la doble imposición celebrados con Alemania y Hungría.

El marco normativo está dado por los Artículos 10° a 12° del Título 4°, que en líneas generales y con la última redacción dada se aproxima más al contenido en el Artículo 5° del MC ONU, aunque con algunos apartamientos tanto de forma como de contenido.

¹⁵⁰ *Ibíd.*, p. 38.

¹⁵¹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. *Ob. Cit.*, p. 99.

¹⁵² *Ibíd.*, p. 99.

El Artículo 10° del Título 4° establece:¹⁵³

“Cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.

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

- A) Las sedes de dirección.*
- B) Las sucursales.*
- C) Las oficinas.*
- D) Las fábricas.*
- E) Los talleres.*
- F) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

La expresión establecimiento permanente comprende asimismo:

- I) Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.*
- II) La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.*

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

- 1) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercaderías pertenecientes al no residente.*

¹⁵³ En la redacción dada por el Artículo 781° la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre del 2010.

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

No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona distinta de un agente independiente al que le será aplicable el inciso siguiente- 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 inciso cuarto 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 inciso.*
- B) *No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.*

No se considera que el 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 dicho no residente, y las condiciones aceptadas o impuestas entre el no residente y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre entidades independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este inciso”.

4.1. Definición de EP de acuerdo al Artículo 10° del Título 4

La estructura del Artículo 10° del Título 4 es similar a la del Artículo 5° del MC ONU: el primer inciso, contiene la regla general que debe cumplirse para verificar un EP; en el segundo inciso se encuentra la lista positiva;¹⁵⁴ el tercer inciso contempla los casos de EP de construcción y EP de servicios, el cuarto la lista negativa, el quinto el agente dependiente y finalmente el sexto el agente independiente

Cabe precisar que no se establece en el marco normativo cuando un agente independiente puede llegar a ser un EP, salvo claro está que se configure la situación prevista en el inciso final del Artículo 10°, es decir, que el agente “independiente” realice actividades exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre ambos (agente y no residente) difieran de las que se daría entre entidades independientes, la conclusión obvia sería que no estamos en presencia de un agente independiente, solución que prevé la norma en cuestión.

Tampoco se incluyen disposiciones específicas sobre las filiales y subsidiarias, como si lo hace el MC OCDE y el MC ONU en sus párrafos 6° y 7° del Artículo 5°.

4.1.1. Primer inciso del Artículo 10° - Lugar fijo de negocios

El primer inciso del Artículo 10° contiene la definición general de EP,

¹⁵⁴ Cabe destacar que hasta la entrada en vigencia de la 18.719 la redacción era diferente. En efecto, se enumeraban como ejemplos de EP el de construcción y el de servicios, lo que constituía una clara diferencia con los MC OCDE y MC ONU vigentes en la actualidad.

que como vimos, son tres las cuestiones que contempla: (i) la existencia de un lugar fijo de negocios, (ii) la fijeza de ese lugar, y (iii) que los negocios de la entidad no residente deben llevarse adelante a través de ese lugar fijo.

Como también ya vimos, estos tres requisitos están presentes en la definición de EP del MC OCDE y el MC ONU, por lo tanto son aplicables aquí en líneas generales todas las consideraciones que hicimos al analizar este concepto¹⁵⁵ y por ello que nos remitimos los comentarios allí expuestos.

Una diferencia con el MC OCDE es el elemento temporal, en particular la posibilidad de aplicación retroactiva del concepto EP. Como vimos, en el MC OCDE en aquellas situaciones, en las que se requiere el paso de un tiempo para la configuración de un EP (construcción y prestación de servicios), los comentarios establecen que el EP existe con carácter retroactivo al momento en que se iniciaron las actividades. En el caso uruguayo, pueden sostenerse diferentes puntos de vista.

Parte de la doctrina española, sostiene que el concepto de EP obedece al principio de eficacia retroactiva; es decir, la constitución de este implica su consideración como tal desde el primer día, con carácter retroactivo, y ello puede dar lugar a costosas regularizaciones tributarias.¹⁵⁶

ERMOGLIO¹⁵⁷ afirma que la normativa uruguaya no se plantea la existencia de un EP con carácter retroactivo, dado que según el Artículo 9º del Título 4 cuando establece los sujetos pasivos de IRAE incluye a los EP, sin considerar las rentas obtenidas antes de ese momento.

Si bien compartimos en principio la opinión de ERMOGLIO, dado que de una primera lectura de la normativa uruguaya podríamos concluir que no es válido reconocer un EP con carácter retroactivo, si hacemos una interpretación contextual del concepto EP, podríamos llegar a aceptar un EP con carácter retroactivo, lo cual no dejaría de traer serios inconvenientes prácticos tanto para el no residente, como para los otros contribuyentes de IRAE que fueron beneficiados con la actividad del primero.

Justificamos lo anterior en la interpretación contextual del tributo.

¹⁵⁵ Ver ut-supra punto 3.1 del presente trabajo.

¹⁵⁶ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. Ob. Cit., p. 47.

¹⁵⁷ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2009, p. 751.

En efecto, el hecho generador del IRAE se configura desde el punto de vista del aspecto temporal, al cierre del ejercicio fiscal, gravando todas las rentas de fuente uruguaya devengadas en el transcurso del período que concluye. Es a dicha fecha, a la cual debe examinarse la verificación de los extremos que determinarán que haya existido un EP. Si del examen resulta la configuración de uno, entonces todas las rentas de fuente uruguaya obtenidas desde el primer día en el país quedarán alcanzadas por el hecho generador del IRAE, en la medida que se den en el mismo ejercicio fiscal.

No existe como regla general, una solución normativa que imponga la existencia del EP a partir de una determinada fecha diferente al cierre del ejercicio, como podría ser en el ejemplo del EP de construcción “al llegar a los 3 meses de actividad en el país”.¹⁵⁸

El razonamiento anterior se dificulta cuando el tiempo requerido para la configuración de un EP se verifica en más de un ejercicio fiscal, pero cumple con el mínimo de tiempo exigido por la norma. En este caso pueden surgir las siguientes interrogantes: verificado el tiempo mínimo exigido por la norma, ¿existe EP en ambos ejercicios?, ¿se configura EP solo en el segundo?, ¿en ninguno de ellos?, ¿no implica esto la aplicación del EP en forma retroactiva?

Por ejemplo, en el caso particular del EP de servicios (sin perjuicio de que volveremos sobre este caso más adelante) se requiere para su configuración la presencia de personal contratado para tal fin en nuestro territorio durante un plazo de seis meses en cualquier período de doce meses. Esto implicaría casos en los que probablemente para configurar el EP de servicios, se requiera más de un ejercicio fiscal.

Estas situaciones no cuentan a la fecha con una solución normativa expresa. Una posible interpretación podría ser que siguiendo la indicación de la norma, debemos evaluar la configuración del EP en un período de tiempo independiente del ejercicio fiscal (en nuestro ejemplo, seis meses dentro de doce meses cualquiera), quedando así comprendidas las rentas generadas en todo el período considerado (doce meses cualesquiera), esto es, desde el comienzo de la actividad en el país. Claro que, esto implica admitir la aplicación retroactiva de una norma tributaria material.

¹⁵⁸ Se pueden presentar dos situaciones adicionales, una con relación al EP de servicios cuando se llega a los 6 meses requeridos por la norma y la otra sería admitir que el EP se convierta en residente, en este caso se liquidaría el IRAE, pero no como un EP de una entidad no residente sino como una entidad residente por las rentas que queden comprendidas en el hecho generador del IRAE.

Desde el punto de vista práctico seguramente la situación sea analizada en forma previa, evitando incurrir en incertidumbres como la antes planteada.

Otro tema en donde la normativa uruguaya se aparta del MC OCDE es en el tema de los arrendamientos de bienes tanto muebles como inmuebles.

En los comentarios al modelo se determina que estos bienes de propiedad de empresa extranjera situados en el territorio de otra, no configuran por si mismos EP. Igual solución establece el Artículo 1 del Decreto 150/007.

Ahora bien, la diferencia se presenta cuando además de arrendar el bien, la entidad del exterior provee de personal a la local.

El MC OCDE admite que pueda combinarse un cierto trabajo al capital sin considerarse EP. En efecto, dispone que no existirá EP en el caso que existan los citados bienes y además la empresa extranjera proporcione personal cuya responsabilidad se limite al funcionamiento o mantenimiento del equipo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendatario.¹⁵⁹

En cambio, el Artículo 1º del Decreto N° 150/007 establece que no se configura un EP de una entidad no residente, cuando las rentas que obtengan éste de fuente uruguaya sean exclusivamente provenientes del factor capital, aún en el caso de que esté presente en nuestro territorio la totalidad de su activo.

De acuerdo entonces a la norma reglamentaria antes citada, estaremos en presencia de un EP toda vez que la renta exceda el simple rendimiento de capital, quedando incluido el caso del dependiente bajo responsabilidad de la empresa local que el MC OCDE excluye.

En este sentido ERMOGLIO¹⁶⁰ sostiene que “(...) *la normativa uruguaya adopta un criterio diferente ya que si existe personal en Uruguay que opere el equipo y se cumplen las demás condiciones requeridas, se estará ante un EP, con independencia de la responsabilidad o nivel de supervisión que la entidad del exterior tenga respecto a la operación local*”.

¹⁵⁹ En este punto nos remitimos al análisis efectuado ut-supra, punto 3.1 del presente trabajo.

¹⁶⁰ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit. 2009, p. 753.

Entendemos aquí, que si bien vemos que existe un apartamiento entre la normativa en sede de IRAE y lo que el MC OCDE plantea, lo que en primer lugar debemos analizar en el caso, es ver si lo que se obtiene es una renta proveniente exclusivamente del factor capital, para descartar estar ante un EP; en segundo lugar en caso de no verificarse tal condición, ya que por algún motivo existe la presencia de otro factor productivo como puede ser el trabajo, ver si dicha actividad empresarial verifica o no un EP en los términos del artículo 10 del Título 4.

Como vemos, existen ciertos casos que pueden presentar problemas del análisis comparativo entre la normativa de IRAE sobre EP y tanto los MC ONU o el MC OCDE, lo que requiere indudablemente una mayor precisión de las primeras, a efectos de evitar problemas de interpretación, sobre todo teniendo en cuenta, que a la fecha no existen casi antecedentes normativos y jurisprudenciales del concepto de en nuestro país.

4.1.2. Segundo inciso del Artículo 10° - Lista positiva

Al igual que el párrafo 2° del Artículo 5° del MC OCDE, el 2° inciso del Artículo 10° del Título 4 enumera una serie de casos, que verificados, hacen presumir *per se* que estamos en presencia de un EP, es lo que se ha dado en llamar la lista “positiva”.

No obstante lo antedicho, es necesario destacar que esta lista no se agota en sí misma, es decir, que no es una lista taxativa. Esto quiere decir que si estamos ante alguno de los casos previstos en ella, es altamente probable que se configure un EP, salvo que las tareas que realice el lugar fijo de negocios sea una actividad auxiliar o preparatoria de las incluidas en la lista “negativa”. Ahora si el caso sujeto a análisis no está a texto expreso en la lista “positiva” esto no quiere decir que se deba descartar la configuración un EP, ya que para hacerlo habrá que ver si cumple con la regla general, es decir, realizar negocios a través de un lugar fijo de negocios con determinada permanencia en el tiempo. Incluso podría ocurrir que faltase el lugar fijo y aun así estemos en presencia de un EP, ya que, por ejemplo, podría ser considerado como un EP de agencia.

4.1.3. Tercer inciso del Artículo 10° - Casos especiales: EP de construcción y EP de servicios

En el pasado la lista positiva del inciso 2° del Artículo 10 del Título 4, incluía los casos del EP de construcción y el de EP de servicios, los que tanto en el MC OCDE (en este caso sólo el EP de construcción) como en el MC ONU están previstos en el párrafo 3° del Artículo 5°.

Actualmente, y desde la vigencia de la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre de 2010, ambos casos de EP están contenidos en el inciso 3° del citado Artículo 10, lo cual, en el caso del EP de construcción ha solucionado algún problema interpretativo sobre los requisitos que debían verificarse para su configuración. En cambio en el EP de servicios se solucionó el problema antedicho y además se estableció una nueva redacción para definir su alcance.

4.1.3.1. *EP de construcción*

Con respecto al EP de construcción es interesante reseñar la evolución de su regulación y las interpretaciones que se vertieron en torno al concepto y su ubicación en la lista positiva del inciso 2° del Artículo 10.

La ubicación anterior planteaba divergencias entre los modelos y la normativa uruguaya.

Para los modelos -como ya vimos-¹⁶¹ el EP de construcción es uno de los que éstos contienen, y le dedican a este un párrafo aparte (el 3°), lo que implica también que tenga sus propios comentarios y su propia forma de configuración.

En tanto, como acabamos de mencionar, la normativa uruguaya hacía referencia al EP de construcción dentro del 2° inciso del Artículo 10° del Título 4°, como literal G), es decir, como un ejemplo más de cuando estamos ante un EP, salvo que a diferencia de los ejemplos anteriores tratados por el inciso en cuestión, establecía un plazo para su verificación de tres meses.

Esta cuestión, para algunos autores no era menor, porque a la hora de analizar el EP de construcción en el MC OCDE, la cláusula de EP de construcción hasta 1977 estaba contenida en el párrafo 2° del citado modelo en el literal G), esto llevaba, a que existían quienes¹⁶² entendían que se consideraba como uno de los ejemplos de EP y por tanto se requería que cumpliera con los requisitos generales incluidos en el párrafo 1° del Artículo 5° del MC OCDE. Es decir que las actividades de construcción debían llevarse adelante a través de un lugar fijo de negocios para ser consideradas EP; y otros¹⁶³ que entendían exactamente

¹⁶¹ Ver ut-supra, punto 3.2 del presente trabajo.

¹⁶² REOL Jiménez, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ Fernando. Ob. Cit., p. 817. En el mismo sentido podemos citar a SKAAR 1991 y GARCÍA PRATS 1996, ambos citados por CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 304.

¹⁶³ VOGEL (1997, pp. 305 y 306) citado por REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS

lo contrario, sosteniendo que a diferencia de los demás enunciados del párrafo 2º del Artículo 5º, el EP de construcción no debía cumplir necesariamente con el requisito de lugar fijo de negocios porque este criterio había sido sustituido por el de una determinada permanencia en el tiempo.

Todo esto, se prestaba a que por ejemplo, en la primera interpretación de las mencionadas en el párrafo anterior, un contribuyente podía probar la falta de existencia de un lugar fijo de negocios, y aún en el caso que la construcción durara más de doce meses, excluir así la configuración de un EP. Sosteniendo en cambio la segunda interpretación, por más que no existiera el lugar fijo de negocios al alcanzarse el período de tiempo requerido por la noma, el EP quedaba configurado.¹⁶⁴

Cabe mencionar que, a partir del 1977 el EP de construcción fue reubicado en el MC OCDE en el párrafo 3º del Artículo 5º, lo que ha llevado a que prácticamente exista unanimidad en la doctrina, al decir que es requisito indispensable que se cumpla con el período de tiempo de doce meses para que se verifique este tipo de EP.

Hasta la sanción de la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre de 2010, como ya dijimos la normativa uruguaya incluía en la lista positiva al EP de construcción, lo que podía interpretarse en el sentido que lo que se buscaba era que el mismo debía cumplir con los requisitos generales contenidos en este caso en el 1º inciso del Artículo 10º del Título 4. De esta manera si extrapolábamos la interpretación que en su momento se hizo para el MC OCDE, se podía afirmar, que si no existía un lugar fijo de negocios, no se verificaba el EP de construcción para la normativa uruguaya, dando particular relevancia al término “lugar fijo de negocios”, ya que como vimos,¹⁶⁵ esta era una de las cuestiones que en el EP de construcción no se verifican completamente, sobretodo en la construcción de carreteras, oleoductos, entre otros.

De esta manera, podía suceder que de seguir la línea interpretativa que existía cuando el EP de construcción estaba incluido en la lista positiva en el MC OCDE, podíamos llegar a la conclusión de que verificando el tiempo dispuesto por la normativa uruguaya para el EP de construcción -tres meses- y si no se daba que las obras se realizaran a

JIMÉNEZ, Fernando. Ob. Cit., p. 817.

¹⁶⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Ob. Cit., p. 305.

¹⁶⁵ Ver ut-supra, punto 3.2 del presente trabajo.

través de un lugar fijo de negocios en los términos planteados en el 1º inciso del Artículo 10º del Título 4 -que como vimos son los mismos que del párrafo 1º del Artículo 5º del MC OCDE-, no estábamos en presencia de un EP, y por lo tanto, a los efectos de la actividad de la entidad no residente, se podía estar alcanzado por el IRNR.

En la línea anteriormente expuesta, se podría llegar a verificar un EP de construcción cuando se hubieran cumplido los tres meses exigidos por la norma, pero además, si la actividad de construcción se hubiese llevado adelante a través de un lugar fijo de negocios, es decir, que se debían verificar ambas condiciones para estar en presencia de este tipo de EP.

En cambio, si se interpretaba el literal G) del 2º inciso del Artículo 10 del Título 4, utilizando los argumentos de VOGEL -segundo criterio ya visto-, podíamos sostener que para cualquier EP, incluso el EP de construcción acorde a lo que establecía nuestra normativa, la verificación de la “fijeza” del lugar fijo de negocios, era relativa. Por lo tanto, desde este punto de vista, se podía descartar la interpretación anterior, adquiriendo relevancia el concepto de EP de construcción en sí mismo (transcurso del tiempo).

Son aplicables para la normativa uruguaya todos los comentarios que hicimos sobre el cómputo del plazo, y que tareas se incluyen dentro del concepto de EP de construcción, por lo que nos remitimos a lo allí expresado.¹⁶⁶

Analizando la normativa uruguaya y en referencia al literal G) del 2º inciso del Artículo 10 del Título 4, ACOSTA¹⁶⁷ señalaba que *“el exiguo requisito temporal de la solución legal uruguaya es susceptible de contradecir los caracteres de continuidad y fijeza temporal que requiere la cláusula general (‘lugar fijo de negocios’) (...) debiéndose en última instancia al análisis del caso concreto. Por tanto la lista meramente ejemplificativa y pasible de prueba en contrario, habilitaría a que el no residente que lleve adelante estas obras en territorio uruguayo, pruebe que respecto de las mismas no se cumple con el requisito de fijeza y permanencia que requiere la cláusula general controvirtiendo en consecuencia a la calificación de establecimiento permanente que pueda realizar la Administración”*.

¹⁶⁶ Ver ut-supra, punto 3.2 del presente trabajo.

¹⁶⁷ ACOSTA, Milagros. “Impuesto a las Rentas de los No Residentes”. En: *Revista Tributaria*. N° 209, Marzo - Abril 2009, p. 190.

ACOSTA terminaba concluyendo al respecto, que la cláusula es meramente ejemplificativa, y que por tanto cuando se quisiera verificar un EP de construcción, se debería probar que al respecto se verifican los elementos propios de la cláusula general y que además, hubiese sido necesario que se configurara la actividad empresarial, entendida esta como la combinación de los factores productivos de capital y trabajo, para producir un resultado económico de acuerdo a la definición dada por el literal b) del Artículo 3º del Título 4.

No obstante, entendemos que si bien el EP de construcción en la ley uruguaya se encontraba inserto dentro de la lista “positiva” del 2º inciso del Artículo 10º del Título 4, se establecía a texto expreso que serían EP las obras de construcción que excedieran los tres meses, es decir, que este elemento temporal marcaba una diferencia con el resto de los literales.¹⁶⁸

Además, hemos visto¹⁶⁹ que una de las características más salientes del EP de construcción era que se admitía por parte de la OCDE cierta movilidad, ya que en caso contrario podrían darse situaciones en las que siendo obras de construcción y cumpliendo con los plazos establecidos en la norma, no se verificaba un EP por ausencia del lugar fijo de negocios.

De esta manera, podrían constituir un EP de construcción las obras que abarquen carreteras, puentes, canales, cañerías, entre otros, todas ellas reconocidas como que verifican el concepto, incluso para quienes requieren el lugar fijo de negocios,¹⁷⁰ por tanto se admite que a efectos del análisis de este tipo de EP, el elemento “fijeza” no es tan determinante, pasando a serlo el elemento temporal.

Reforzando lo anterior, no tendría sentido, establecer que un EP de construcción requiere un plazo exiguo de tres meses, y por otro lado, exigirle a su vez la verificación de un lugar fijo de negocios. De sostenerse esta interpretación se hubieran podido presentar situaciones contradictorias, ya que, si la reducción del plazo para constituir un EP de construcción por parte de la normativa uruguaya, atendió a incluir más situaciones en el IRAE,¹⁷¹ sería un contrasentido exigir que, de no

¹⁶⁸ Debe tenerse presente que este requisito temporal continúa presente en el EP de construcción en la nueva redacción del Artículo 10º del Título 4 dispuesta por la Ley N° 18.719.

¹⁶⁹ Ver *ut-supra*, punto 3.2 del presente Trabajo.

¹⁷⁰ ACOSTA, Milagros. *Ob. Cit.*, p. 191.

¹⁷¹ Cabe mencionar al respecto, que como vimos el MC OCDE establece un plazo

cumplirse el lugar fijo de negocios, no existe el EP, ya que, lo que se ganaría por un lado, se podría eventualmente perder por otro, es decir, agregando exigencias a la figura que podría hacer que situaciones que a *prima facie* configuran un EP no lo terminen siendo.

Otro argumento a favor de la interpretación que sustentábamos (que el elemento “fijeza” es relativo en este tipo de EP) es que la normativa uruguaya incluía (y continúa incluyendo en la redacción actual) a texto expreso como EP de construcción determinadas actividades que están presentes, también a texto expreso en el MC ONU, y como vimos, este modelo tiende a ampliar la tributación en el Estado de la fuente. Por lo tanto, si entendiéramos que además de los tres meses para configurar un EP de construcción deberíamos exigir que haya un lugar fijo de negocios, ello sería contradictorio con los postulados del MC ONU, y por tanto no tendría demasiado sentido se incluyeran las actividades de supervisión y montaje en la normativa uruguaya, siguiendo al modelo antes mencionado.

En suma y en referencia al EP de construcción podemos afirmar en base a todo lo dicho precedentemente, que si bien estaba inserto dentro del 2º inciso del Artículo 10º del Título 4, entendemos que dicha inclusión no atendía a la circunstancia de requerir la verificación de lugar fijo, ya que como acabamos de ver, no tendría sentido el acortamiento del plazo para su configuración respecto de los modelos, el desarrollo que tuvo el concepto luego de 1977 y que se dejarían afuera muchas obras de construcción en las que el elemento fijeza no está presente.

A nuestro entender, se trataba de un EP con sus propios elementos configurantes: que haya una obra de construcción y que ésta exceda los tres meses.

de doce meses para verificar un EP de construcción, en tanto que el MC ONU establece un plazo de seis meses, lo que, como vemos en este punto existe un apartamiento de la normativa uruguaya con respecto a los modelos antes citados, esto puede ser entendido como que se pretendió por el legislador más situaciones en el IRAE que verificaran el concepto de EP, lo que por otra parte tiene cierta lógica, ya que como también vimos una buena cantidad de países que incluyen en su derecho positivo a la figura del EP, lo hacen con un sentido amplio, a efectos de tener una mayor cantidad de casos comprendidos en sus normas internas. Sólo cuando pasamos a analizar el concepto en el ámbito de los convenios vemos que el uso de la figura empieza a tener ciertas limitaciones, lo cual también tiene cierta lógica, ya que, aquí estamos en presencia de dos jurisdicciones que se hacen concesiones a efectos de celebrar un tratado.

Actualmente con los cambios introducidos por el Artículo 781° de la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre de 2010 al Artículo 10 del Título 4, el EP de construcción quedó inserto en el tercer inciso, fuera de la lista positiva, lo cual elimina a nuestro criterio, la discusión en torno a la eventual exigencia del elemento lugar fijo de negocios respecto a este EP.

Se mantiene aún en la ubicación actual la diferencia en el plazo requerido para la configuración del EP de construcción entre la normativa uruguaya y el MC OCDE, e incluso en este punto con el MC ONU. En el MC OCDE se requiere un plazo de doce meses, en tanto que para el MC ONU es de seis meses, y para la normativa del IRAE es de tres meses.

Aquí compartiendo plenamente lo que sostiene ERMOGLIO,¹⁷² el propósito perseguido fue el de ampliar el número de proyectos de construcción comprendidos en el IRAE, lo que no conlleva necesariamente a un aumento de la recaudación, tal como sostiene D'ANGELO,¹⁷³ ya que esto depende de otros factores, aparte de la distinta tasa que tienen el IRAE y el IRNR, uno de ellos es la distinta base de cálculo que ambos impuestos tienen.

4.1.3.2. EP de servicios

Al igual que el EP de construcción, el EP de servicios sufrió en nuestra legislación modificaciones en su ubicación en el articulado y adicionalmente, en su redacción.

Inicialmente estaba contenido en el 2° inciso del Artículo 10° del Título 4°, como literal H), es decir, como un ejemplo más de cuando estamos ante un EP, pero a diferencia de los ejemplos anteriores tratados por el inciso en cuestión, establecía dos requisitos: un plazo para su verificación de 6 meses en un plazo de 12 meses cualquiera y la contratación de empleados o personal en la República para la prestación del servicio correspondiente a un mismo proyecto u otro relacionado.

Lo anterior marcaba una diferencia con el MC ONU¹⁷⁴ el cual dedi-

¹⁷² ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2009, p. 753.

¹⁷³ D'ANGELO, Pablo. "Análisis del texto proyecto uruguayo del nuevo impuesto a las rentas de los no residentes y comparativo parcial con el modelo español". En: *Revista Tributaria*. N° 193, julio-agosto 2006, p. 448.

¹⁷⁴ El MC OCDE no contiene una definición expresa del EP de servicios en su articulado, únicamente incluye ciertas referencias en sus comentarios a partir del año 2008.

caba al EP de servicios un párrafo separado de la lista positiva, lo que implica también que tenga sus propios comentarios y su propia forma de configuración.

Con respecto a la ubicación que el EP de servicios tenía en la lista “positiva” del 2º inciso del Artículo 10º del Título 4 y las interpretaciones que cabían a su respecto, nos remitimos a los comentarios vertidos respecto al EP de construcción, los cuales entendemos enteramente aplicables.

Además de la ubicación del EP de servicios en la normativa, existía una diferencia con el modelo ONU en la propia definición de éste.

Ya hemos visto que el MC ONU define al EP de servicios como “b) *La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses*”.

En tanto que el literal H) del 2º inciso del Artículo 10º del Título 4 lo definía como “*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*”.

La principal diferencia radicaba en que, para el MC ONU el servicio puede ser prestado con personal contratado por la entidad no residente en cualquier lugar, ya que no menciona en donde debe ser contratado el mismo; en tanto que la normativa uruguaya establecía como condición que sea “*contratado en la República*”.

La interrogante que se podía llegar a plantear, era la situación de una entidad no residente que prestaba un servicio, que eventualmente podría ser de consultoría tal como la norma prevenía, pero no contrataba personal en la República, sino que provenía todo, del país del no residente o de un tercer país; o también que sucedía si el personal era contratado desde la República, pero el mismo provenía de diferentes países y no exclusivamente de Uruguay.

Las interpretaciones sobre la normativa uruguaya que podían hacerse eran diversas.

Por un lado afirmar que si la norma mencionaba expresamente que el personal debía ser contratado en la República, independientemente del lugar de donde provenía este, de no verificarse dicha condición, no estábamos en principio ante un EP de servicios, cuestión que atendía únicamente a un criterio formal.

Por otro lado, hubiera podido llegar a afirmarse que se introdujo la contratación de personal en la República a efectos de que no todas las prestaciones de servicios que fueran realizadas en nuestro país por entidades no residentes, configuraran un EP de servicios. Así al darse esta condición se podía entender que existía una vocación de permanecer en nuestro país por un tiempo, y que, en función de ello, lo más correcto era que dichas actividades tributaran de acuerdo a un impuesto de carácter empresarial, efectuaran la liquidación correspondiente, e incluso que lo hicieran por la renta neta fiscal y no por la renta bruta obtenida de fuente uruguaya.

En otra interpretación se podía entender que la contratación de personal era el requisito indispensable, y que se sobreentendía que el servicio se debía prestar en la República para que se verifique un EP, ya que, en caso contrario la norma carecería de sentido. Es decir, lo relevante sería la contratación, independientemente de donde se haga la misma.

En cualquier caso, entendemos que la norma uruguaya, fue poco feliz al introducir la condición de que el personal sea contratado en la República, ya que, esto daba cabida a que en una interpretación literal se pudiera discriminar a los no residentes que venían a nuestro país con el personal ya contratado de aquellos que lo contrataban aquí, dado que los segundos verificarían un EP y los primeros no.

Con la nueva redacción e inclusión del EP de servicios en el numeral II) del inciso 3º del Artículo 10 del Título 4, los problemas antedichos deberían estar resueltos, puesto que, se aclara que el personal debe ser contratado para la prestación del servicio y no se limita a que la contratación deba ser realizada en la República. De esta forma se apunta a aspectos más sustantivos que formales para la configuración del EP de servicios.

Adicionalmente, otro tema que creemos debe entenderse a la luz de la figura del EP de servicios, es que se entiende por servicios o por consultoría.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Dicha omisión también se encuentra en la fuente del artículo en cuestión. FRASCHINI, Juan Ignacio. Ob. Cit., 2007, p. 61.

A efectos de precisar el término “servicios” FRASCHINI¹⁷⁶ establece que en forma preliminar “(...) es toda actividad que una persona física o entidad, desarrolla durante cierto período de tiempo a cambio de una contraprestación, que satisface una necesidad del prestatario y que no consiste en la enajenación de un bien (sea este material o incorporal)”.

Por el lado de los servicios de “consultoría” FRASCHINI¹⁷⁷ los precisa en aquellos servicios que suministran “una opinión calificada, la cual pasará a estar a disposición del destinatario para el cumplimiento de una necesidad específica, vinculada normalmente a la toma de decisiones. Correspondería pues aquellos servicios de asesoramiento prestados en forma profesional, por quien tiene un conocimiento especializado en alguna materia”.

A juicio del autor, existiría una coincidencia con la definición de “servicio técnico” contenida en otras disposiciones del IRAE,¹⁷⁸ por lo que quedan incluidas dentro de la figura del EP de servicios el asesoramiento en materia tecnológica, informática, científica, industrial, agropecuaria, legal, contable, comercial, financiera, recursos humanos, entre otros.

4.1.4. Cuarto inciso del Artículo 10º - Lista negativa

Como hemos venido analizando, si bien presenta algunas diferencias el Artículo 10º del Título 4 en relación con el Artículo 5º del MC OCDE, ambos presentan su lista “positiva” y su lista “negativa”.

En el caso de la normativa uruguaya la lista “negativa” está presente en el inciso 4º del Artículo 10º del Título 4.

Aquí lo que se establece, son determinadas actividades que a los efectos de la figura del EP, son consideradas como actividades auxiliares o preparatorias, y que si bien, pueden ser realizadas a través de un lugar fijo de negocios, en las condiciones establecidas en el inciso 1º del Artículo 10º del Título 4, dado que el carácter de la actividad no principal, no estamos ante un EP.

Las actividades que de acuerdo a la norma revisten la calificación de auxiliares o accesorias están contenidas en los numerales 1 a 6 del in-

¹⁷⁶ *Ibíd.*, p. 61.

¹⁷⁷ *Ibíd.*, p. 62.

¹⁷⁸ Ver la extensión del principio de la fuente en el Artículo 7º del Título 4 cuando existe servicios técnicos prestados desde el exterior a contribuyentes de IRAE.

ciso 4° del Artículo 10° del Título 4. En la redacción original del inciso, se seguía al MC ONU en todos los numerales, salvo en el numeral 1) en el cual se seguía al MC OCDE, lo cual generaba alguna contradicción porque lo que constituía una actividad auxiliar para este último (entrega de mercadería) no lo era para el primero.

Esta cuestión fue solucionada con la nueva redacción del numeral 1) introducida por el Artículo 781 de la Ley N° 18.719 del 27 de diciembre de 2010, a partir de la cual, la entrega de mercaderías no constituye *per se* una actividad auxiliar o preparatoria.

Entendemos interesante realizar algunas consideraciones con relación a los numerales 5° y 6° del inciso en cuestión, ya que constituyen categorías residuales. El primero de ellos indica que no constituye un EP “*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***” (resaltado nuestro) y el segundo que el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades auxiliares mencionada en los demás numerales, siempre que la actividad resultante de esta combinación mantenga el carácter de auxiliar o preparatoria, tampoco constituye un EP.

Como se puede apreciar estas disposiciones no precisan qué otras actividades revisten la calidad de auxiliar o preparatorias, sino que indica que “*cualquier otra actividad*”, esto trae consigo el problema de determinar qué actividad es auxiliar y cual no. En este sentido podemos afirmar -al igual que lo sostiene ERMOGLIO-¹⁷⁹ que es difícil determinar en ocasiones cuando las actividades son de carácter auxiliar o preparatorio, de cuando no lo son.

Habría que hacer el análisis caso a caso, y podría darse el extremo que respecto a una actividad que es categorizada en la normativa como auxiliar o preparatoria, coincidiera con la actividad principal de la entidad no residente, y esto último primara, quedando la categorización de la actividad como auxiliar en la lista “negativa” sin efecto.

4.1.5. Quinto inciso del Artículo 10° - Establecimiento de agente dependiente (agencia)

Aquí cabe destacar que la normativa uruguaya, establece dos hipótesis de configuración del EP de agencia, que están ubicadas en el inciso 5° del Artículo 10° del Título 4.

¹⁷⁹ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit. 2009, p. 759.

En primer lugar, debemos mencionar que el apartado A) del citado inciso contempla la situación de EP de agencia que ya estaba presente en el MC ONU, el que por otro parte se presenta sin cambios, por lo que, nos remitimos a los comentarios que hemos hechos sobre tal situación en el presente trabajo.¹⁸⁰

Nos detendremos en el análisis, con lo dispuesto por el apartado B) del inciso en cuestión, allí se contempla la posibilidad de si un agente no tiene los poderes para concluir contratos en nombre de la entidad no residente, pero en forma habitual realiza entregas desde un depósito de bienes o mercaderías a nombre del no residente, estamos ante un EP, al tenor de lo dispuesto por el inciso 5º del Artículo 10º del Título 4.

Esta situación al igual que otras se basa -como dijimos- en el MC ONU, y concuerda con la eliminación de la actividad de entregar bienes o mercaderías en la lista “negativa”, contenida en el inciso 4º del Artículo 10º del Título 4, en el numeral 1º.¹⁸¹

Para el grupo de expertos de la ONU, este apartado debería ser interpretado tal que, si todas las actividades relacionadas con las ventas se efectúan fuera del país anfitrión y sólo la entrega, a través de un agente, tiene lugar en dicho país, esa situación no daría lugar a un EP.¹⁸²

4.1.6. Sexto inciso del Artículo 10º - Establecimiento de agente independiente

Por último el inciso 6º del Artículo 10º del Título 4 determina que en caso de existir en el país un agente independiente, este no será un EP de la entidad no residente, en la medida que realice sus actividades, como parte del curso normal de sus negocios, coincidiendo en este punto con los preceptos indicados tanto por el MC OCDE y el MC ONU en sus párrafos 6º del Artículo 5º.¹⁸³

De la misma forma que no constituye un EP, podría llegar a hacerlo si existiera algún elemento que permitiera inferir que no ejerce su actividad en los términos de la independencia antes mencionada, sino que

¹⁸⁰ Ver ut-supra, punto 3.5 del presente trabajo.

¹⁸¹ Cabe mencionar que la actividad de entregar bienes el MC ONU la elimina en los casos 1 y 2 del cuarto párrafo del Artículo 5º. Ver los inconvenientes de la antigua redacción del primer numeral del inciso 4º del Artículo 10 del Título 4, en ACOSTA, Milagros. Ob. Cit., p. 194.

¹⁸² ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2009, p. 761.

¹⁸³ Ver ut-supra al respecto nuestros comentarios en el punto 3.5 del presente trabajo.

existe una dependencia entre el agente y la entidad no residente. En este caso, el análisis se debe hacer en el tenor del inciso 5° y por tanto ver si a la luz de los preceptos allí contenidos existe un EP.

4.1.7. Atribución de Rentas al EP - Artículo 11° del Título 4

Como vimos anteriormente, otro de los problemas que se plantea respecto al EP es determinar que renta le es atribuible, lo cual puede variar en función del modelo o convenio que estemos analizando.

En referencia a ello, la normativa de IRAE plantea un criterio particular de atribución de rentas.

Se establece como regla general que los EP 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. Es decir que, no solo queda comprendida en el ámbito del IRAE la renta obtenida a través del EP sino que también, éste abarcará aquella que pueda obtener en nuestro país la entidad no residente (por ejemplo su casa matriz), lo que implica que el EP ejerza un fuero de atracción ilimitado sobre el rédito en cuestión. Lo anterior constituye un apartamiento claro de la solución contenida en los modelos que dieron origen a la figura del EP.

Ahora bien, en aquellos casos que estemos en presencia de un EP de construcción o un EP de servicios, no será de aplicación la regla general antes citada y deberán computar solamente aquellas rentas que estén efectivamente vinculadas a su actividad en el país.

Asimismo, se excluye de la citada regla, las rentas derivadas de operaciones efectuadas entre el EP y las entidades no residentes.

En este sentido, cabe realizar dos precisiones. En primer término, que las excepciones a la regla general fueron introducidas por la LPN por lo que desde la entrada en vigencia del IRAE (ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2007) hasta el 31 de diciembre de 2010, rigió para el EP el fuero de atracción ilimitado.¹⁸⁴

En segundo término, la solución adoptada en sede del IRAE es totalmente innovadora puesto que a nivel de derecho comparado o bien al EP se le atribuye renta en forma limitada, o solamente la que se genera por parte de él en el Estado donde está situado.

¹⁸⁴ Ver comentarios de ERMOGLIO Enrique en Ob. Cit., pp. 763 y 764, 2009. Si bien en base a la redacción anterior del Artículo 11 del Título 4.

4.2. La figura del establecimiento permanente en los convenios para evitar la doble imposición, celebrados por Uruguay y sus diferencias con el derecho interno

Hasta ahora, hemos analizado el concepto de EP a nivel general y en el derecho interno uruguayo, en particular en el ámbito del IRAE; pero ésta no es la única definición del concepto que existe en nuestro ordenamiento jurídico.

En los distintos CDI celebrados por nuestro país, en su Artículo 5º se define las condiciones que deben verificarse para la existencia de un EP.

Como veremos a continuación, como consecuencia de los diferentes contextos históricos, antecedentes considerados y negociaciones de las partes, las condiciones establecidas en los convenios difieren de uno a otro, y por lo tanto, los resultados de la aplicación de uno u otro CDI podrán ser distintos.

No es objeto de este trabajo analizar el contenido de los CDI, para qué sirven, cómo han de interpretarse y compatibilizar con el derecho interno. Aquí, nos centraremos en las diferencias que se plantean específicamente con el concepto de EP entre los distintos CDI y cuáles son las consecuencias inmediatas, que ello ha de tener.

A la fecha el Uruguay ha suscrito diversos CDI que se encuentran en distinto estado. Así tenemos que en vigencia se encuentran los tratados celebrados con Alemania, Hungría, México y España,¹⁸⁵ y los que aún no fueron aprobados, pero ya se encuentran firmados Ecuador, Liechtenstein, Malta, Portugal y Suiza. Todos ellos siguen en líneas generales el MC OCDE. Asimismo, se ha suscrito un convenio de intercambio de información con Francia que ya cuenta con aprobación parlamentaria pero aún no ha entrado en vigencia.

Sin perjuicio de lo antedicho, se espera que los próximos meses se celebren algunos CDI¹⁸⁶ más a efectos de cumplimentar con los lineamientos impuestos por la OCDE para ser considerado como un país cooperante en materia fiscal.

¹⁸⁵ Se exponen en orden de entrada en vigencia.

¹⁸⁶ A la fecha del presente trabajo y de acuerdo a algunos trascendidos, están en proceso de negociación o con acuerdo técnico, o firmados convenios con Bélgica, India, Corea del Sur, Luxemburgo y Finlandia a la vez que se renegoció el CDI celebrado con Alemania.

4.2.1. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Alemania^{187, 188}

El CDI celebrado con Alemania fue aprobado por la Ley N° 16.110 de 25 de abril de 1990 y entró en vigencia el 26 de junio de 1990, siguiendo en líneas generales al MC OCDE vigente en dicho momento, y por lo expuesto en su Artículo 5° se precisa el concepto de EP a los efectos del convenio.

Con relación al criterio general contenido tanto en el MC OCDE y el MC ONU como en el ámbito del IRAE en el Artículo 10° del Título 4, se agrega al concepto de “lugar fijo de negocios” el hecho de que, se debe realizar una actividad empresarial y que ella tiene que estar destinada a obtener rentas gravadas.

Creemos en este sentido, que el agregado incluido en el CDI no implica un apartamiento de los postulados generales del concepto de EP, ya que este consiste en realizar una actividad a través de ese lugar fijo de negocios, que debe estar destinado a generar beneficios empresariales o rentas como lo llama el CDI con Alemania.¹⁸⁹

En cuanto al numeral 2) del CDI, allí se enumera a título enunciativo las situaciones que verificadas en la práctica hacen que estemos en presencia de un EP. Estas como vimos, no se agotan en sí mismas, ya que de existir otras en donde se verifique el lugar fijo de negocios, y además, la actividad no sea de carácter auxiliar o preparatoria, estamos en presencia de un EP.

No obstante, cabe destacar la redacción que se le da al apartado c) de la lista “positiva”; allí, se menciona a texto expreso que son EP “*una fábrica, planta o taller industrial o de montaje o establecimiento agro-*

¹⁸⁷ Es necesario destacar que el análisis se hará en forma comparativa con la normativa IRAE, ya que es la que determina el concepto de EP en nuestra normativa interna, pero hay que hacer la salvedad de que el CDI con Alemania ya se encontraba vigente cuando se aprobó la LRT, que fue la norma que introdujo el concepto de EP, por lo cual cronológicamente, ya existía el concepto de EP desde antes, aun cuando del análisis a realizar pueda parecer lo contrario.

¹⁸⁸ A la fecha de realización del presente trabajo, según trascendidos de prensa el tratado con Alemania se habría renegociado desconociéndose por parte de los autores las disposiciones de éste, al no ser enviado para su aprobación por el parlamento uruguayo.

¹⁸⁹ En el igual sentido ARCIA, Sebastián, BLANCO, Andrés y HUERTAS, Héctor. “El tratado Uruguay-Alemania para evitar la doble imposición internacional”. En: *Revista Tributaria*. N° 157, julio-agosto 2000, p. 393.

pecuario”. En este sentido cabe precisar que dentro de la lista positiva contenida en el 2º inciso del Artículo 10º del Título 4, se incluyen como EP las fábricas y los talleres, pero la novedad radica en que el ámbito del CDI celebrado con Alemania, un establecimiento agropecuario, está presente a texto expreso y no merece, en este caso, un mayor análisis si configura un EP o no.

Esto tiene particular interés, ya que, como veremos más adelante, la Administración tributaria con relación a la normativa interna del EP, fijó posición en que un establecimiento agropecuario cuyo titular es una persona física no residente, constituye un EP.^{190,191}

Otro apartado, que merece destacarse, es la configuración en el ámbito del tratado del EP de construcción. Así, tenemos que en la lista “positiva” en el apartado e) se menciona a *“las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda doce meses”*, por lo tanto, sólo se considera a los efectos del CDI las obras de construcción o de montaje, y se dispone que el plazo para su configuración son doce meses, siguiendo en ello, a lo dispuesto por el MC OCDE.

En este punto, como vimos,¹⁹² en la normativa interna uruguaya -inciso 3º, numeral I) del Artículo 10º del Título 4- la configuración del EP de construcción es sustancialmente diferente, ya que se incluyen por un lado las actividades de supervisión (MC ONU) y por otro, el tiempo requerido para su configuración es tres meses.

De acuerdo entonces a lo expuesto anteriormente, toda vez que haya una entidad residente en Alemania, que vaya a hacer una obra de construcción en nuestro país, sólo se considerará la obra en sí, siempre y cuando se realice un plazo mayor a doce meses para que pueda configurarse un EP de construcción.

Otra diferencia existente entre el CDI con Alemania y la normativa interna, es que en el primero no se establece el EP de servicios contenido en la segunda. Sin embargo, en el tratado se establece que bajo determinadas circunstancias las rentas provenientes de la prestación de servicios tanto fuera de la relación de dependencia -Artículo 14º del CDI-, como en relación de dependencia -Artículo 15º del CDI- podrán quedar gravadas en el país de la fuente, lo que vendría a constituir

¹⁹⁰ Ver infra 4.3.

¹⁹¹ Consulta N° 4.891 de 22/07/08.

¹⁹² Ver ut-supra.

una “suerte” de EP de servicios,¹⁹³ aunque las causas de su configuración sean otras, y no se lo reconozca a texto expreso.

Los numerales 3º a 5º del Artículo 5º del CDI celebrado con Alemania, son casos de exclusiones de EP, una especie de lista “negativa”, aunque con importantes diferencias con respecto a ésta lista, establecida en el ámbito del IRAE por el inciso 4º del Artículo 10º del Título 4.

En el caso del numeral 3º del Artículo 5º, se establece el EP de agencia, pero a diferencia de la norma del IRAE, se precisa que no constituirá uno la actividad que se limite a la compra de bienes o mercaderías para el no residente. Es decir que por ejemplo, un agente de un residente alemán que se dedique la compra de bienes o mercaderías a nombre de este, por aplicación del tratado, no configurará un EP como podría configurarlo un agente de un residente de otro estado por aplicación de la normativa interna.

Por su parte, el numeral 4º del artículo en cuestión, determina la lista “negativa”, la que como principal novedad tiene que en la categoría residual, se hace una ejemplificación de los casos que pueden formar parte de ésta. Así se establece que en el caso que exista un lugar fijo de negocios, pero cuyo único fin sea hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas u otra actividad que sea auxiliar o preparatoria, no se verifica un EP.

Asimismo, debemos destacar que en el CDI con Alemania se establece la exclusión como EP a una sociedad que sea controlada por otra, siempre que no cumpla con otro de los extremos configurantes del EP en el ámbito del tratado. En definitiva el efecto práctico de esta previsión coincide con el de la norma interna de IRAE.

Finalmente, en cuanto a la atribución de rentas al EP, el CDI con Alemania establece en su Artículo 7.1 que le serán atribuidas las rentas que directamente genere el EP; de esta manera, no se verifica ningún tipo de atribución limitada o ilimitada, hacia el EP, como sí sucede en la normativa interna uruguaya.

¹⁹³ No queremos decir que lo sea, sino que podría asimilarse a un EP de servicios, aunque las normas a aplicar luego en la normativa interna sean diferentes, ya que si lo que se obtiene es una renta “pura de trabajo” no estará comprendida a *prima facie* en el IRAE.

4.2.2. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Hungría

El CDI celebrado con Hungría, fue aprobado por el parlamento uruguayo el 19 de mayo de 1993 a través de la Ley N° 16.366 y entró en vigencia unos meses después. Fue realizado siguiendo los lineamientos del MC OCDE de aquel entonces, por lo que, no muestra apartamientos significativos con respecto a este modelo. No obstante, si presenta diferencias con la normativa uruguaya interna.

En primer lugar, debemos mencionar que cuando se establece el criterio general de EP en el ámbito del CDI, se aclara que, también un lugar de producción constituye un lugar fijo de negocios, lo cual, si se quiere es algo redundante con la definición general, ya que, si existe este y la actividad que se desarrolla a través de él es la principal de la entidad no residente, poco importa si es de producción o de otra índole.

En el resto de los incisos, sigue como dijimos básicamente el MC OCDE, incluso se establece en el caso del EP de construcción los doce meses para su configuración y no se incluye al EP de servicios.

4.2.3. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con México

El CDI celebrado con México fue aprobado en nuestro país mediante la Ley N° 18.645 del 12 de febrero de 2010 y entró en vigencia el 29 de diciembre del mismo año

En primer lugar se debe mencionar que es uno de los “nuevos” tratados que nuestro país ha celebrado, y sigue en líneas generales modelos de convenios más actuales de los que en su momento siguieron los CDIs con Alemania y con Hungría.

En lo que respecta a sus particularidades, una de las novedades que introduce y que lo diferencia de los CDI celebrados con Alemania y Hungría, es que, en el caso del EP de construcción, se incluyen las actividades de supervisión, y se establece que su duración debe ser mayor a seis meses, por lo que, se asemeja más a los criterios establecidos en el MC ONU que en el MC OCDE, a pesar de ser México un estado integrante de dicha organización.

A su vez, esta situación coincide con las reservas formuladas por México al párrafo en cuestión del Artículo 5° del MC OCDE.

Asimismo, otra novedad que trae consigo dicho CDI, es la inclusión del EP de servicios -tercer numeral, literales b) y c)-, aunque presenta algunas diferencias con respecto a la normativa interna uruguaya, en lo que concierne a su verificación, ya que, se establecen dos causales de configuración, que son:

- “b) la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por una empresa a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa para dicho propósito, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado Contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses; y*
- c) la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, realizados por una persona física pero sólo en el caso de que dichos servicios o actividades prosigan en un Estado Contratante durante un periodo o periodos que en total excedan de 183 días, dentro de un periodo cualquiera de doce meses”.*

Se establece como posibilidad de configuración de un EP, el hecho de que un profesional residente en uno de los Estados contratantes realice actividades en el otro Estado contratante. Se verificará la condición de EP de servicios si dichas actividades exceden un período de 183 días durante cualquier período o períodos de doce meses. Por consiguiente, se reconoce expresamente a los efectos de este CDI la posibilidad que una persona física por sí pueda constituir un EP, adquiriendo vital importancia el tiempo de permanencia prestando los servicios, en detrimento de donde se preste el servicio o se desarrolle la actividad, esto es, del lugar fijo de negocios.

Vemos que este concepto en particular, difiere de nuestra legislación interna, puesto que, bajo esta, una persona física que preste servicios en el país y pase más de 183 días en el mismo, es considerada residente y por lo tanto tributará algún impuesto a la renta en función de los factores productivos que aplique a la actividad que realice.

En cambio, la solución adoptada por el CDI con México presupone que dicho prestador de servicios es considerado no residente uruguayo por aplicación de las disposiciones contenidas en el tratado y solo en esa circunstancia podrá existir un EP de servicios tal como lo dispone el CDI.

Cabe agregar que esta disposición, se encuentra en línea con las reservas realizadas por México al párrafo 1 del Artículo 5º del MC OCDE.

En lo que respecta a la lista “negativa”, la principal novedad es que no se menciona que la realización de más de una de las actividades catalogadas como auxiliares y preparatorias no sea un EP; consecuentemente, aquí hay nuevamente un apartamiento en lo que tiene que ver con la normativa interna uruguaya y el MC OCDE.

Cabe agregar que el CDI con México, al igual que el de Alemania, ejemplifica en la lista “negativa”, otras actividades pueden ser consideradas como auxiliares o preparatorias, al mencionar que no constituye un EP *“el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o actividades similares para la empresa, que tengan un carácter preparatorio o auxiliar”*.

Sin perjuicio de que se aplican las condiciones generales para reconocer un EP de agente en los casos que este sea dependiente y de no reconocer un EP cuando el agente goce de independencia de acuerdo a la actividad que este desarrolle, la otra novedad introducida por el CDI con México es lo que se establece en el párrafo 6º del Artículo 5º. Allí se determina que las empresas aseguradoras que recauden primas o cubran riesgos en el otro Estado tendrán un EP, siempre y cuando, lo haga a través de una persona que no sea un agente independiente.

De esta manera el tratado en cuestión recoge la sugerencia que la respecto hace el MC OCDE.¹⁹⁴

Finalmente, al igual que los otros CDI ya analizados, también se prevé la cláusula de que la filial por sí no constituye un EP.

4.2.4. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con España

El CDI con España fue aprobado por nuestro país mediante la Ley N° 18.730 del 24 de enero de 2011 y al día de la fecha se encuentra parcialmente en vigencia.¹⁹⁵

Las diferencias más salientes en relación a la figura de EP contenida

¹⁹⁴ Ver ut-supra punto 3.5 del presente trabajo.

¹⁹⁵ Este CDI quedará plenamente operativo a partir del 1 de enero de 2011.

en el Artículo 10° del Título 4, son por un lado, el hecho de que un EP de construcción sólo se configura luego de pasados los nueve meses de obra o proyecto, excluyéndose las tareas de supervisión, y por otro que no se incluye a la figura del EP de servicios.

Cabe agregar, que el presente CDI dispone con respecto a la figura del EP, que la utilización de instalaciones o el mantenimiento de un depósito para la entrega de bienes o mercaderías no constituye bajo ningún caso un EP, ya que ambas hipótesis están incluidas en la lista negativa del párrafo 4° del Artículo 5°.

Finalmente, al igual que los restantes convenios celebrados por nuestro país, el CDI contiene la cláusula de que una filial no constituye *per se* un EP.

4.2.5. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Portugal

El CDI con Portugal, a la fecha de realización del presente trabajo no cuenta con la ratificación parlamentaria necesaria para su posterior entrada en vigencia.

El texto de este CDI presenta las mismas diferencias con la normativa interna uruguaya que las contenidas en el CDI con España, por lo cual nos remitimos a nuestros comentarios del apartado anterior.

No obstante, es necesario destacar que este CDI contiene en sus disposiciones el Artículo 14° que regula el tratamiento de las rentas obtenidas por los servicios personales independientes. Allí se precisa, que las rentas obtenidas por la prestación de este tipo de servicios a través de una base fija, podrán ser gravadas en el Estado de la fuente.

Este hecho es relevante, puesto que el Artículo 14° del MC OCDE se encuentra hoy derogado, pero aún así, se incluyó en el presente CDI. De esta manera, y en el ámbito del presente tratado las rentas provenientes de servicios personales prestados fuera de la relación de dependencia, no se consideran como beneficios empresariales (Artículo 7°) y que en la medida que sean obtenidos a través de un EP, estarían sujetos a imposición en el Estado de la fuente.¹⁹⁶

A los efectos de precisar el ámbito de aplicación del Artículo 14°,

¹⁹⁶ Este hecho está línea con las observaciones que Portugal ha formulado al Artículo 7° del MC OCDE sobre beneficios empresariales.

CALDERÓN CARRERO¹⁹⁷ y en referencia al mismo artículo pero del MC OCDE, a identificado dos cuestiones que son necesarias mencionar. En primer lugar, el artículo pretende regular la tributación de las rentas derivadas de la prestación de servicios personales y actividades independientes, por lo que esta aparece diferenciada de la que se aplica a las actividades comerciales o empresariales, con carácter general; y en segundo lugar, se emplea el concepto “base fija” como criterio de distribución de competencias para la tributación de las rentas derivadas de la realización de actividades independientes.

De esta manera, para que el Estado de la fuente pueda gravar la renta que derive de la actividad independiente, de acuerdo a lo que establece el citado Artículo 14º, deben confluír estos dos hechos, por un lado que la actividad independiente sea ejercida en determinada forma y la existencia de la “base fija” de negocios en su territorio.

Sin embargo, su aplicación no depende de la presencia de tal base fija, sino de la forma en que se ejerce una determinada actividad económica independiente.

Si bien, se podría profundizar sobre las diferencias o no que existe entre el concepto de “base fija” y el de “EP”, en la práctica se los ha asimilado, muchas veces ante la ausencia de una definición explícita del primero, aunque desde el punto de vista doctrinal,¹⁹⁸ se entiende que no estamos ante conceptos equiparables.

En lo que refiere al tipo de renta que se debe obtener para caer en el ámbito del Artículo 14º, no se hace alusión a la naturaleza o tipo de los servicios que deben ser prestados, sino que se enfoca más bien a la forma en cómo se presta la actividad en donde se generan las rentas, lo que también puede dar lugar a dudas muchas veces, en cómo calificarlas, puesto que se puede caer en el ámbito de otros artículos, tales como pueden ser los 5º, 7º, o incluso el caso de los artistas y/o deportistas.

Tampoco los comentarios que sobre el artículo hace el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, precisan en forma clara de que tipo de actividades estamos en presencia, puesto que a los efectos de identificar a los servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente, se excluye a aquellas que son de carácter industrial, co-

¹⁹⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “Trabajos independientes. Actividades Profesionales”. En: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. ED Ciss, Valencia: 2009, pp. 389 y sgtes.

¹⁹⁸ *Ibíd.*, p. 390.

mercantil y los servicios que son prestados por cuenta ajena, en tanto que para precisar el alcance de la expresión “servicios profesionales”, el párrafo 2º del Artículo 14º establece que comprenden especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables, lo cual no deja de ser una lista de ejemplos y por ende es una lista abierta de profesiones que se ejercen en forma liberal.

Se entiende que la amplia aplicación del Artículo 14º del MC OCDE se ha planteado de forma tal, para excluir aquellas actividades que caen en la órbita de los artículos 15º (trabajo dependiente), 16º (consejeros o administradores de entidades), 17º (artistas y deportistas) e incluso aquellos que caen en el 20º (profesores y estudiantes).

Por todo lo expuesto las notas características que delimitan las actividades que caen en el artículo en cuestión son dos: a) la actividad debe tener por objeto la realización de un servicio, excluyéndose en consecuencia todo otro tipo de actividad; b) la actividad debe realizarse de forma que otorgue un carácter predominante al elemento personal en perjuicio del capital.

En lo que refiere al ámbito subjetivo de aplicación del Artículo 14º del MC OCDE, tampoco existe unanimidad, dada la falta de claridad que tiene al proyectarse este sobre la actividad personal, puesto que si bien se aplica sobre un residentes de uno de los dos estados contratantes, genera dudas el hecho de cómo ha de tratarse el empleo de formas societarias por parte de profesionales.

En este caso, se entiende que debería ser aplicable los preceptos contenidos en el artículo, cuando a la actividad persona se realiza a través de una forma societaria.

En resumen, y como es de notar, se podría arribar a similares resultados con la inclusión del Artículo 14º, que si existiese el EP de servicios en el presente CDI. Las diferencias que eventualmente se darían, serían en las características del servicio prestado y los medios utilizados, no tanto en las diferencias que habrían de darse entre los concepto de base fija y EP.

4.2.6. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Suiza

El CDI con Suiza fue suscrito el 18 de octubre de 2011 y al igual que el CDI con celebrado con Portugal, no ha sido ratificado por el parlamento uruguayo a la fecha del presente trabajo.

Como cuestiones que son de interés destacar, encontramos que: (i) el EP de construcción requiere que el plazo para su configuración, al igual que España y Portugal, sea de nueve meses, pero a diferencia de estos se incluyen no solo a las obras o proyectos de construcción o instalación, sino que también están presentes las tareas de supervisión relacionadas; (ii) no se incluye el EP de servicios; (iii) la utilización de instalaciones o el mantenimiento de un depósito para la entrega de bienes o mercaderías no constituye bajo ningún caso un EP porque ambas hipótesis están incluidas en la lista negativa del párrafo 4º del Artículo 5º del CDI; y (iv) establece a texto expreso que una filial no constituye *per se* un EP.

4.2.7. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Liechtenstein

El CDI celebrado con Liechtenstein fue firmado el 18 de octubre de 2010 y forma parte del grupo de países o estados con los que el Uruguay firmo este tipo de tratados bilaterales, pero aún no han sido ratificados por nuestro parlamento.

Como características más salientes a mencionar nos encontramos con que, el EP de construcción no incluye las actividades de supervisión y su plazo para su configuración es de seis meses.

Por el lado del EP de servicios, nos encontramos con que si bien contempla a los servicios incluidos los de consultoría, presenta la particularidad de que se requiere que la prestación tenga una duración de nueve meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

Asimismo, y en línea con el MC OCDE la utilización de instalaciones o el mantenimiento de un depósito para la entrega de bienes o mercaderías no constituye bajo ningún caso un EP, puesto que ambas hipótesis están incluidas en la lista negativa del párrafo 4º del Artículo 5º del CDI.

Otra cuestión que entendemos necesario mencionar, y que creemos es uno de los puntos que más llama la atención en el presente CDI, es el que se refiere al EP de agencia. Allí, sólo se hace referencia a que no existe un EP de agente independiente, en la medida que se realicen actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente con tales características, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

De esta manera, como se puede apreciar no se hace mención alguna al

agente dependiente, y por ende, cabría suponer que ante una situación que encuadre en esta figura, habrá que analizarla a la luz del todas de las disposiciones del CDI, puesto que *per se* no será un EP.

Finalmente cabe mencionar, que al igual que el resto de los CDI celebrados por nuestro país, se establece a texto expreso que una filial no constituye *per se* un EP.

4.2.8. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Ecuador

El CDI celebrado con Ecuador fue celebrado el 26 de mayo de 2011 y a la fecha del presente trabajo no ha sido ratificado por el Poder Legislativo.

Como cuestiones más relevantes a mencionar, con relación al citado CDI tenemos por el lado del EP de construcción, que requiere para su configuración un plazo mayor a seis meses y se incluyen a texto expreso las actividades de instalación y montaje.

Por el lado de la lista negativa del párrafo 4° del Artículo 5°, no están presentes los casos del mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías, o de recoger información, para el no residente; y en vez de mantener un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes al no residente, con el único fin de que sean transformadas por otra empresa, en este caso se precisan que deben ser procesadas, en vez de transformadas.

En lo que refiere al EP de agencia, cabe considerar que una empresa aseguradora de un Estado contratante, salvo por lo que respecta a los reaseguros, podrá tener un EP en el otro Estado, en la medida que recaude primas en el territorio de ese Estado o en caso de que asegure contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que hace mención el apartado de EP de agencia (párrafo 6° del artículo en cuestión).

Por último, se establece que por el sólo 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 empresariales en ese otro Estado ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera, no convierte a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra.

4.2.9. Configuración de establecimiento permanente en el CDI celebrado con Malta

El CDI celebrado con Malta fue celebrado el 11 de marzo de 2011 y al igual que los CDIs celebrados con Ecuador, Liechtenstein, Portugal y Suiza, a la fecha del presente trabajo no ha sido ratificado por el Poder Legislativo.

Como elementos a destacar en referencia a la figura del EP tenemos en primer lugar que en el caso del EP de construcción, el plazo para su configuración es de seis meses al menos y se incluyen las actividades de instalación, montaje y supervisión a texto expreso.

En segundo lugar, la lista de situaciones en las que no se configura un EP, sigue en líneas generales a la del MC OCDE, por lo que la utilización de instalaciones o el mantenimiento de un depósito para la entrega de bienes o mercaderías, realizada a través de un lugar fijo, no constituye un EP.

Por último y al igual que otros CDIs celebrados por nuestro país, se establece que por el sólo 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 empresariales en ese otro Estado ya sea por medio de un establecimiento permanente o de otra manera, no convierte a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra.

4.3. Algunos casos jurisprudenciales - la posición de la Dirección General Impositiva (DGI)

A continuación nos parece de interés comentar algunas de las respuestas dadas a consultas realizadas por contribuyentes, por parte de la Administración tributaria con respecto a la configuración a casos concretos de un EP.

A efectos de su análisis, las consultas las podemos agrupar en dos, por un lado aquellas que tienen su origen en el sistema tributario que regía con anterioridad a la LRT, y por otro lado, aquellas cuyo origen es posterior a la entrada en vigencia de la referida norma.

4.3.1. Consultas anteriores a la entrada en vigencia de la LRT

Cabe precisar que la LRT entró en vigencia el 1 de julio de 2007, y que con anterioridad a dicha fecha el concepto de EP estaba presente en

nuestro ordenamiento jurídico tributario, solamente en los CDIs celebrados con Alemania y Hungría.

A pesar de ello, la Administración se pronunció en dos casos, la primera en la Consulta N° 3.538¹⁹⁹ del 4 de diciembre de 1995 y la segunda es la Consulta N° 4.269²⁰⁰ del 31 de marzo de 2003. Ambas consultas se refieren a la aplicación del concepto EP, en relación del CDI celebrado con Alemania.

En la Consulta N° 3.538, y en referencia al impuesto al patrimonio, la DGI afirmó que una sociedad anónima con acciones nominativas debía liquidar dicho impuesto en nuestro país por constituir aquí un EP, y que, de acuerdo al CDI celebrado con Alemania quien tiene potestad tributaria es el país de la fuente.

Esta consulta ha perdido cierta relevancia a la luz de las normas actuales, ya vimos que una sociedad anónima constituida de acuerdo a las leyes uruguayas es una entidad residente en nuestro país; y por lo tanto no verifica la condición de ser un EP en Uruguay de una entidad residente alemana, como sostiene el pronunciamiento citado, a menos que a través de dicha entidad un residente alemán realizará sus negocios, y estas encuadraran en la definición de EP contenida en el convenio.

El segundo caso, se trata de la Consulta N° 4.269. Allí se sostiene por parte de la DGI que si una entidad no residente tiene depositados bienes en un depósito en Zona Franca para venderlos a empresas uruguayas, quienes realizan el trámite de importación, no verifica la condición de EP.

Cabe precisar, que en el pronunciamiento de la Administración no se aclara, a que se dedica la entidad no residente de origen alemán, pero se podría inferir que no es su actividad principal la de almacenar y entregar bienes desde un depósito, de esta manera, si es esa la situación y al tenor de lo que dispone el literal A) del numeral 4° del Artículo 5° del CDI celebrado con la Alemania, estamos en uno de los casos incluidos en la lista “negativa” del citado convenio, y por tanto parece correcto que se entienda que no se verifica un EP.

4.3.2. Consultas posteriores a la entrada en vigencia de la LRT

Aquí es en donde se han presentado los casos más discutidos con res-

¹⁹⁹ Boletín N° 271.

²⁰⁰ Boletín N° 358.

pecto a la posición que la Administración adoptó sobre si existía o no un EP, a las situaciones planteadas por los contribuyentes.

4.3.2.1. Consulta N° 4.731²⁰¹

La Consulta N° 4.731 del 17 de enero de 2008, trata del caso, de una entidad no residente, que le entregará “llave en mano” a un ministerio un equipo, para ello, deberá realizar la instalación, y como parte de las actividades, también la adecuación o reforma de locales para poder cumplir con su trabajo.

Además, se aclara que los trabajos de instalación demandarán un tiempo superior a los tres meses, por consiguiente, la entidad no residente que hará estos trabajos le solicita a la DGI que se expida sobre su situación tributaria.

La Administración entendió en el caso planteado que, como el tiempo supera los tres meses, se configuraría sin más un EP, y por ende, dicha entidad no residente quedará comprendida en el IRAE.

En consecuencia, y según lo dispuesto por el literal G) del Artículo 10° del Título 4 estamos ante un EP, ya que así lo menciona la norma citada, sin entrar a verificar si se dan los restantes preceptos de la figura de EP, como ser el que la actividad se realice a través de un “lugar fijo de negocios”, puesto que como vimos²⁰² a los efectos de este tipo de EP, no es relevante este hecho.

En este sentido, no compartimos algunos comentarios doctrinarios,²⁰³ con relación a esta consulta en los cuales se indica que el literal G) del Artículo 10° del Título 4 debería interpretarse conforme lo establecido en la cláusula general de EP.

En definitiva, compartimos el criterio sostenido por la Administración en donde, cumplido el plazo impuesto por la norma de tres meses se configura el EP en los casos previstos por el literal G) del Artículo 10 de Título 4, ya que, la consulta refiere a la instalación de una máquina y adecuaciones y/o reformas a un local, para la posterior instalación de

²⁰¹ Boletín N° 416

²⁰² Ver infra, punto 3.3.

²⁰³ ACOSTA, Milagros. Ob. Cit., pp. 190 y 191. En igual sentido ver LOAIZA KEEL, Carlos. “El Establecimiento Permanente: Concepto e Interpretación en el Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. N° 213, Noviembre - Diciembre de 2009, p. 984.

la propia máquina, y como habíamos visto la norma refiere no solo a tareas propias de construcción, sino que también a tareas de instalación.

Cabe precisar que a raíz de la modificación del Artículo 10 del Título 4 introducida por la LPN, la discusión precedente sobre si el EP de construcción requiere un lugar fijo de negocios, entendemos ha quedado saldada, con lo cual las conclusiones a las que arriba la Administración mantienen su vigencia.

4.3.2.2. Consulta N° 4.801²⁰⁴

La presente consulta, de 14 de abril de 2008, trata el caso de entidades no residentes que gestionarán un hotel y un casino en nuestro país (operadores). Se aclara que no habrán sucursales de las mencionadas entidades. Si bien se consultan varias situaciones, en lo que aquí nos interesa, es sobre si configura un EP por parte de los no residentes en el Uruguay.

Entendemos pertinente aclarar en este punto que la presente consulta es anterior al cambio introducido en la figura del EP (Artículo 10 Título 4) por la LPN.

Analizado el punto por la Administración, y basándose en las actividades que los operadores desarrollarían en nuestro país, *“surge claramente que el no residente desarrollará su actividad comercial habitual -gestión de Hoteles / Casino- por medio de un lugar fijo de negocios en la República”*.

Sin mencionarlo a texto expreso en la consulta, la Administración entiende como lugar fijo al hotel, y en consecuencia, analizado el caso en el contexto presentado se está ante un EP, puesto que las otras dos condiciones requeridas por dicha figura, el realizar la actividad principal y hacerla a través de ese lugar fijo, se estarían cumpliendo.

Se aclara que también se verifica un EP de servicios según lo dispuesto por el literal H) del 2° inciso del Artículo 10° del Título 4, y como argumento principal, se dice que *“la actividad de gestión de Hotel / Casino que desarrollarán los Operadores para el Concesionario, encuadra también dentro del concepto de «prestación de servicios»* (resaltado nuestro), y que si bien, no se establece el tiempo por el que se va a prestar este -cuestión que es relevante para determinar la existencia de un EP de servicios- por la forma de regular los honora-

²⁰⁴ Boletín N° 419

rios a percibirse por la prestación del servicio infiere la Administración que se configura el EP ya que el contrato respectivo establece un honorario mínimo por los primeros tres años calendario.

No resulta claro del análisis de la consulta el motivo que lleva a la Administración, para además de considerar configurado el EP de acuerdo al criterio general, recurrir al concepto de EP de servicios. Esto por cuanto, como analizamos en el presente trabajo,²⁰⁵ la circunstancia de que se verifique el criterio general del EP (es decir, realizar la actividad principal a través de un lugar fijo de negocios) ya implica la existencia de uno y por ende no se debería seguir analizando la existencia acumulativa de otras variantes de EP, tal como lo hace en este caso con la figura del EP de servicios.

En todo caso, si se hubiese entendido que cabría la posibilidad de la ausencia del lugar fijo de negocios (requerido por el criterio general del concepto) ello se debería haber expresado en el pronunciamiento administrativo para dotarlo de precisión conceptual.

Asimismo, si se hubiese querido analizar el caso en función de la figura del EP de servicios, para estar en presencia de uno de acuerdo a la redacción de la norma vigente en aquel momento, no solo se tenía que dar la prestación de servicios por parte de una entidad no residente sino que debían cumplirse dos condiciones adicionales: (i) contratación de personal en la República y (ii) extensión temporal de la prestación de servicios por seis meses en un período de doce meses.

En su pronunciamiento la Administración omite toda referencia a la primera condición, antes mencionada, es decir la contratación de personal en la República.

Si bien con la redacción actual no se requiere dicho extremo (solamente que la actividad se realice mediante la contratación de personal) entendemos que los criterios expuestos por la Administración debieran ser más precisos.

Corresponde aclarar que no conocemos los antecedentes de la consulta en cuestión. De ser así podríamos llegar a variar nuestra opinión sobre el tema planteado.

Haciendo un análisis sobre la consulta en cuestión y en referencia específicamente con el EP de servicios ERMOGLIO²⁰⁶ entiende que la res-

²⁰⁵ Ver punto 3.1 del presente trabajo, pp. 19 a 31.

²⁰⁶ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2009, p. 767.

puesta de la Administración, debe ser tomada con precaución, ya que, la misma se basa en circunstancias específicas que surgen de los contratos y de las formas de operación previstas, y un cambio de ellas puede llevar a conclusiones diferentes, opinión a la que adherimos.

4.3.2.3. Consulta N° 4.969²⁰⁷

La presente consulta de fecha 3 de julio de 2008, trata sobre el caso de una persona física no residente que viaja a nuestro país para prestar servicios de consultoría en materia industrial.

En ella, el contribuyente adelanta opinión que las rentas de fuente uruguaya que obtenga, estarán comprendidas en el IRNR, y por lo tanto, de esta manera entiende que no verifica las condiciones para ser un EP tanto al tenor del criterio general contenido en el inciso 1° del Artículo 10° del Título 4, como al tenor del EP de servicios incluido en el literal H) del 2° inciso del artículo citado.

En este caso, la DGI comparte la apreciación del contribuyente, en que no es un EP, y analiza su situación desde los dos puntos de vista, es decir, la cláusula general y la específica del EP de servicios. De esta manera, se dice en la consulta, que *“no existe establecimiento permanente del no residente al no verificarse lo establecido en el artículo 10 del Título 4 (Impuesto a las Actividades Económicas) del Texto Ordenado 1996. La mencionada empresa no realiza su actividad ni parte de ella por medio de un lugar fijo de negocios en Uruguay, y para la realización de los servicios de consultoría no se contrata en el país empleados u otro personal durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses”*.

Nuevamente, aquí no se detalla cómo ha de desarrollarse el servicio en territorio uruguayo, ya que, si esta persona contara con una oficina o un espacio en ella para trabajar, se estaría verificando la situación de tener un lugar fijo de negocios, lo que sí se indica, es que no pasará más de 183 días en territorio nacional, lo que hace presumir la falta de habitualidad en el desarrollo de esta tarea, otro elemento a considerar para verificar la condición de un EP de acuerdo al criterio general.

Además, al analizar el caso desde la óptica del EP de servicios, la DGI entiende (a diferencia del caso de la consulta analizada en el numeral anterior) que al no contratar personal en el país para desarrollar la tarea no se verifica las condiciones para que exista este tipo de EP, cuestión que compartimos.

²⁰⁷ Boletín N° 422.

Reiteramos, puesto que lo entendemos de relevancia, que el caso del EP de servicios fue analizado en esta consulta de acuerdo a la redacción de la norma vigente en aquel momento.

4.3.2.4. Consulta N° 4.891²⁰⁸

La presente consulta de fecha 22 de julio de 2008 analiza la situación de una persona física no residente que evalúa comprar un establecimiento agropecuario. Se consulta si la realización de dicha actividad hará que la persona configure un EP de una entidad no residente en el país.

La relevancia de configurar un EP en el presente caso, radica en que ello determina la forma en la que habrá de tributar esta persona en función de las diferentes alternativas de tributación del sector agropecuario, con respecto a la imposición a las rentas en nuestro país.²⁰⁹

La Administración, sin entrar en detalles, afirma que el consultante posee un EP de acuerdo a la definición dada por el Artículo 10° del Título 4, en el cual se establece que cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entiende que existe un EP.²¹⁰

Entendemos que la Administración realiza un “escueto” análisis en base a una premisa que entendemos, no justifica en forma suficiente. En efecto, parte del hecho de que el consultante es un no residente, por lo que se puede inferir que no cumple con ninguna de las condiciones para ser residente fiscal en nuestro país de acuerdo a las disposiciones que al respecto existen.

De lo expuesto, creemos que el análisis que se debe efectuar en primer lugar, es si la persona reviste o no la condición de residente, y es en función de esta respuesta, que se podrá determinar (o no) la existencia de un EP, si y solo si la persona física es un no residente. Recién una

²⁰⁸ Boletín N° 422.

²⁰⁹ Cabe recordar que las rentas derivadas de la realización de actividades agropecuarias pueden tributar IRAE o IMEBA conforme la opción realizada por el contribuyente y otros factores como la forma jurídica adoptada para llevar adelante la explotación, las hectáreas del predio, los ingresos obtenidos y/o las actividades desarrolladas.

²¹⁰ Esta posición de la Administración en virtud del importante efecto práctico que puede tener para los contribuyentes, podría conducir a emprender la actividad mediante formas jurídicas alternativas.

vez determinado que la persona física no es residente a los efectos fiscales de nuestro país, se debe pasar a analizar si el hecho de ser titular de un establecimiento agropecuario puede constituir un EP.

Recordemos, que para ser residente fiscal se debe cumplir como regla general que la persona física permanezca más de 183 en el año civil en territorio uruguayo o que radique en éste el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales, estableciéndose a estos efectos que la persona se presumirá residente si residen el país el cónyuge y sus hijos menores de edad que dependan de él.²¹¹ De no cumplirse ninguno de estos extremos estaremos en presencia de un no residente.

Una vez determinado que se trata de un no residente, corresponde analizar si ese no residente constituye un EP de acuerdo a los criterios establecidos en el Artículo 10 del Título 4.

En este punto, nos resulta difícil imaginar que una persona física que no cumpla los criterios expuestos para ser considerada residente, pudiera llegar a realizar en Uruguay “toda o parte de su actividad”, teniendo en cuenta que el concepto de “parte de su actividad” equivale para la doctrina a actividad sustancial o al menos no accesorio, y en caso de que no se revista tal condición se debe excluir de la figura del EP.

En la presente consulta lo anterior se materializaría en determinar si la actividad principal del consultante (únicamente si pudiéramos concluir que se trata de un no residente) es realizar actividades agropecuarias en nuestro país, o incluso cuestionarnos, que si no es la principal, formara parte de su unidad de negocio o no fuera una mera actividad accesorio.

Esta situación implica necesariamente un desarrollo normativo y jurisprudencial de la figura del EP, que a la fecha nuestro país no cuenta.

Llama nuestra atención que el único CDI ratificado por nuestro país que incluye a la explotación agropecuaria en la lista ejemplificativa de

²¹¹ En particular, con respecto al cómputo de los 183 días, a la tenencia en el Uruguay del núcleo principal de las actividades y al centro de intereses económicos o vitales, así como también el análisis efectuado sobre la presunción de que residan en el país el cónyuge e hijos menores, se establecen precisiones sobre estos conceptos a nivel reglamentario en el Artículo 2° ter del Decreto N° 150/007.

EP es el suscrito con Alemania en el año 1990.²¹²

Asimismo, debemos tener presente que en los CDI recientes (así como en los MC OCDE y ONU) la aplicación del EP a los establecimientos agropecuarios carece de relevancia o resultaría superflua por cuanto éstos quedan incluidos en el capítulo de rentas inmobiliarias y como tales, siempre son gravadas por el estado de la fuente.

Adicionalmente, no es claro que al tenor de las normas legales y reglamentarias que regulan la figura del EP, pueda ser este aplicable a una persona física, salvo en aquellos casos donde se lo indique, tal como podría ser eventualmente en el caso del EP de agencia. De hecho en el derecho comparado, cuando se quiso extender la aplicación de la figura a una persona física se hace mención expresa.²¹³

En esta línea, ERMOGLIO,²¹⁴ sostiene que si bien el caso es discutible, la respuesta de la Administración con relación a la consulta, a su criterio no es correcta. Sostiene el autor que el concepto de EP en nuestro país, es solo aplicable a personas jurídicas del exterior y no debe extenderse a las personas físicas, dado que estas, tienen su propia forma de determinar su residencia fiscal o no en nuestro país y es en virtud de dicha circunstancia que se debe determinar su forma de tributar.

En definitiva, y si bien el tema no es sencillo, entendemos que con base a las circunstancias de hecho y los argumentos expuestos en la presente consulta, no es posible sin más concluir que estamos ante un EP que deba tributar IRAE. Esto porque no contamos con elementos suficientes como para definir si estamos en presencia de un residente que realiza una actividad en nuestro país y/o ante una actividad empresarial sustancial o accesorias.

No obstante, en línea con lo expuesto no resulta del todo claro que una persona física en el caso que revista las condiciones para no ser residente fiscal, pueda constituir una EP, es más nos inclinamos a pensar que dada la redacción actual de la normativa no es de aplicación esta figura a las personas físicas.

²¹² Sin perjuicio de que desconocemos el texto de nuevo CDI que está en etapa de negociación entre nuestro país y Alemania.

²¹³ Artículo 13º de REAL DECRETO LEGISLATIVO 5/2004, <<http://www.boe.es/boe/dias/2004/03/12/pdfs/A11176-11192.pdf>>. España

²¹⁴ ERMOGLIO, Enrique. Ob. Cit., 2009, p. 768. De igual modo FRASCHINI. Ob. Cit., 2007, p. 59.

Reafirmando los conceptos vertidos, esta situación radica, en que, como vimos,²¹⁵ la figura del EP surge a nivel internacional para “asimilar” el tratamiento de las personas jurídicas no residentes a las personas jurídicas residentes.

4.3.2.5. Consulta N° 5.120

Si bien esta consulta versa sobre el tratamiento con relación al Impuesto al Patrimonio de una sociedad anónima que realiza préstamos a particulares y empresas locales con dinero recibido de su accionistas que es una persona jurídica constituida y residente en el exterior, entendemos de interés hacer una breve mención a la forma en que la Administración descarta la figura del EP.

En efecto, se dice por parte de la DGI que la entidad no residente no configura un EP en nuestro país por aplicación del Artículo 1 del Decreto N° 150/007 dado que obtiene rentas puras de capital.²¹⁶

A este respecto, entendemos que el análisis efectuado por la Administración no es del todo completo, puesto que descarta la existencia del EP por el tipo de renta que obtiene la entidad no residente, lo que podría dar a suponer que estarían verificando en nuestro país los demás elementos necesarios de la figura en cuestión (realizar una actividad por medio de un lugar fijo de negocios, entre otros).

Sin embargo, del contexto del pronunciamiento no surge la existencia de un lugar fijo de negocios o que la entidad uruguaya sea un EP de agencia de la entidad no residente, lo cual excluiría a este nivel de análisis la figura del EP sin entrar a revisar el tipo de rentas obtenidas (pura de capital).

De más está decir que el efecto práctico es el mismo: ausencia de EP en el Uruguay. Creemos que ante situaciones similares la Administración debería ser más puntillosa en el abordaje de la figura del EP, analizando y descartando la figura del EP en primer lugar en base al concepto general contenido en la ley (Artículo 10° del Título 4) y no recurrir antes que nada a las disposiciones reglamentarias. Así, podría construir de una forma más adecuada las causas de configuración del precepto.

²¹⁵ Ver *ut-supra*, punto 1.1 del presente trabajo.

²¹⁶ No se infiere del texto de la consulta que haya trabajo aplicado a la obtención de las rentas, puesto que la respuesta en dicho caso podría ser otra. Es necesario recordar, que para no configurar un EP en nuestro país, las rentas deben provenir **exclusivamente** del factor productivo capital.

4.3.2.6. Consulta N° 5.441

En esta consulta la Administración descarta la existencia de un EP, pero a diferencia de la consulta 5.120, en este caso el análisis realizado por ésta entendemos es más atinado. Lo anterior lo entendemos así, por cuanto en primer término la DGI analiza la existencia o no de un lugar fijo de negocios y el tipo de actividades que realiza la entidad no residente en el país a efectos de recién después, pasar a revisar el caso en función de las otras alternativas configurantes del EP acorde a lo que dispone el Artículo 10 del Título 4.

Como vemos, la línea argumental utilizada es más acorde a la forma que entendemos técnicamente ajustada de analizar el concepto de EP, porque en primer término y en todos los casos, debe analizarse la existencia del lugar fijo de negocios y recién allí, una vez descartado este (de acuerdo a lo ya analizado en este trabajo) se debe pasar a estudiar como segundo escalón la existencia de otros tipos de EP tales como pueden ser el EP de construcción, de servicios o de agencia.

5. PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN

5.1. Distintas definiciones de EP en los Modelos, Convenios celebrados y la normativa interna Uruguay

Como primer problema a analizar tenemos que al igual que lo que sucede en el resto de los países, en Uruguay, existen tantas definiciones de EP como CDIs celebrados existan, además de contener, una definición propia del concepto en la legislación interna.

El problema que se puede llegar a plantear con ello, es que, se deberá tener sumo cuidado al momento de analizar si una determinada situación verifica las condiciones para ser un EP.

Por ejemplo, podría ser que se verifique un EP de acuerdo a las disposiciones de un CDI, y no de acuerdo a la legislación interna. Ante esta situación habrá que respetar el contenido del CDI en cuanto a la existencia del EP y determinar su tratamiento tributario de acuerdo a la legislación interna.

Asimismo, algunos inconvenientes también pueden presentarse cuando no se verifica un EP a la luz de las disposiciones de un CDI, pero si se configura para la legislación interna. Aquí y sin entrar a análisis de casos concretos, puede en ocasiones llegar a darse situa-

ciones de doble imposición o de doble no imposición.

No obstante, como también ya lo mencionamos, estos son problemas al que se enfrentan todos los países que han celebrado tratados y éstos tienen una definición propia de EP, que difiere de la que se adopta en su legislación interna.

En estos casos es difícil y normal que no existe un concepto uniforme entre los Modelos, los CDIs y la legislación interna de un estado debido a los distintos objetivos de cada uno de estos instrumentos persigue.

Los Modelos son guías que apuntan al “deber ser” es decir a cómo deberían ser reguladas las situaciones en el entender de los organismos internacionales o de los estados que se han ocupado del tema, y por tanto sus soluciones no siempre pueden ser adoptadas sin más por los Estados.

Los CDIs en cambio, si bien parten de los Modelos, surgen de la negociación de dos o más Estados con intereses contrapuestos, lo que lleva a que los conceptos en ellos contenidos atiendan a intereses distintos, como pueden ser promoción de la inversión, la lucha contra la evasión fiscal entre otros.

En tanto que la legislación interna es la manifestación de la potestad tributaria de un Estado en ejercicio de su soberanía, y es en dicho contexto, que se establece que determinadas situaciones queden alcanzadas por los tributos de su jurisdicción, siempre de acuerdo al interés del propio Estado.

5.2. Problemas que se dan con el lugar fijo de negocios

Otro de los problemas que habitualmente se le ha achacado a la figura del EP, es la forma de determinar su lugar fijo, cuestión que como vimos, es relevante a la hora de determinar si estamos en presencia de un EP o no.

No existe una definición de “lugar fijo de negocios”, ni en el MC OCDE ni en el MC ONU, ni tampoco en los comentarios que estos traen sobre el concepto de EP. Nuestra legislación interna, siguiendo estos modelos, tampoco incorpora una definición al respecto.

Esto podría generar el inconveniente de que la determinación de que se entiende por lugar fijo de negocios a efectos de analizar si se configura un EP quedaría librada al intérprete.

No obstante, tanto los propios modelos como sus comentarios, intentan precisar (sin definir) que se entiende por lugar fijo de negocios. Los primeros a través de la lista positiva, que como hemos visto no se agota en sí misma, pudiendo existir más casos en tanto se cumpla con los preceptos generales del concepto de EP. En tanto que los segundos a través de la cita de algunos ejemplos, donde se trata de guiar que se entiende por lugar fijo de negocios, y de ahí se llega a situaciones en donde por el sólo hecho de poseer un lugar fijo que puede incluso no pertenecer a la entidad no residente, pero que en la medida que desarrolle su actividad a través de este, se verifica el precepto de lugar fijo de negocios. De esta manera los comentarios al MC OCDE tratan de fijar su posición de que se entiende por lugar fijo a través de ejemplos.

Hemos visto además que existen situaciones en donde el lugar fijo de negocios puede llegar a tener cierta movilidad -caso carretera, puentes, caminos-, lo que ha llevado a los que estudian el tema a flexibilizar la postura original de que si no se daba en forma "ortodoxa" la condición de lugar fijo de negocios, no había un EP. De esta manera se perderían situaciones que deberían estar sujetas a tributación en la fuente.

Ahora bien, se debería tener sumo cuidado al momento de aplicar los ejemplos contenidos en los comentarios a los modelos, a situaciones planteadas en el ámbito de la legislación interna de nuestro país, o incluso de un CDI celebrado que tenga apartamentos con respecto a los modelos citados.

Como se puede apreciar, el carecer de una definición expresa del concepto tanto en el ámbito de la legislación interna como en su origen (MCs y sus comentarios) puede dar lugar a dudas interpretativas en un punto central del concepto de EP, que determina su propia existencia.

5.3. Carácter retroactivo del EP

Otro hecho que merece ser considerado, y que en determinadas situaciones puede llegar a ser un problema, es a partir de qué momento la realización de actividades a través de un lugar fijo de negocios verifica la existencia de un EP, en particular cuando se hace necesario el transcurso de un determinado período de tiempo, por ejemplo EP de construcción y de servicios.

Esta situación está prevista en los comentarios al MC OCDE y al MC ONU, pero no lo está de manera explícita en nuestra legislación interna, lo que puede dar lugar a situaciones problemáticas, en donde

por ejemplo una actividad que en principio no configuraba un EP, pero por el paso del tiempo cumple con los preceptos para serlo.

Asimismo, puede plantearse la interrogante de si se puede en el contexto de la normativa interna seguir lo que se establece en los modelos y adquirir el status de EP con carácter retroactivo.

Entendemos que para admitir la aplicación retroactiva del concepto, deberíamos al menos contar con normativa interna expresa al respecto, en aras fundamentalmente de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

No obstante lo antedicho, encarado este tema desde el punto de vista práctico, el constituir un EP o no, por parte de una entidad no residente, define el impuesto en el que estará comprendido.

De esta manera, si no se configura un EP, deberá tributar IRNR, y que en los casos por lo que puede quedar comprendido -EP de construcción o EP de servicios- en sede de este impuesto se debe tributar por el total del ingreso obtenido de fuente uruguaya a una alícuota del 12%, en tanto que, si se verifica la condición de EP, dicha entidad pasa a estar comprendida en el IRAE, en donde tributará por la renta neta de fuente uruguaya a la tasa del 25%.

La situación antes planteada puede llevar a que entidades no residentes, ante la duda prefieran, desde el punto de vista de su situación fiscal, tributar IRAE en vez de IRNR y por ello opten desde el principio ser un EP, en lugar de tributar IRNR.

Claro está, que este tipo de situaciones se harán por conveniencia, y no porque que se den las condiciones fácticas para verificar el EP, por lo que, el problema desde el punto de vista conceptual persiste. Todo lo expresado hasta aquí, no obsta, que es de entera aplicación a los casos de EP, los preceptos contenidos tanto en el Artículo 8° del Código Tributario uruguayo (CTU) como en el Artículo 8 del Título 4.²¹⁷

5.4. Ubicación en el 2° inciso del Artículo 10° del EP de construcción y de servicios

Otro de los temas que hemos visto, y que en su momento causó problemas a la hora de analizar el concepto de EP al tenor de la legislación uruguaya, es el lugar donde se ubicaba en el Artículo 10 del Tí-

²¹⁷ Ver ut-supra del presente trabajo, punto 4.1.1.

tulo 4 la definición del EP de construcción y de servicios.

Como vimos, antes de la nueva redacción del Artículo 10 del Título 4 dada por la LPN, tanto el EP de construcción y como el de servicios estaban incluidos en el 2º inciso como literales G) y H).

El problema radicaba, en que ambos tipos de EP formaban parte de la lista “positiva” de EP y esto hacía cuestionar si debían verificar el lugar fijo de negocios integrante del concepto general. Actualmente la discusión no se plantea puesto que la LPN excluyó al EP de construcción y al EP de servicios de la lista ejemplificativa, incorporándolos en un inciso aparte tal y como lo hacen los modelos de los que fueron tomados dichos conceptos.

5.5. Distintos criterios de atribución de renta entre los Modelos, tratados celebrados por nuestro país y legislación interna uruguaya

Distintos son los criterios de atribución de renta que tiene un EP según lo estemos analizando en el ámbito de los Modelos, de los CDIs o de la legislación interna de un país.

En el ámbito de los CDIs vemos que sólo le es atribuible la renta que el EP genere exclusivamente en el Estado de la fuente. En cambio, si analizamos el concepto desde la óptica de la legislación interna de un país, podemos encontrarnos con distintas formas de atribuir renta, ya sea sólo la que el EP genere, o la que la casa matriz genere por la actividad del EP que coincida con la actividad de la casa matriz (lo que se conoce como atribución limitada) o por toda la renta que genere la casa matriz por la actividad que realice sin que tenga que coincidir exactamente con la actividad del EP (lo que se conoce atribución ilimitada).

En este sentido, se debe tener en claro cuál es la norma que reconoce al EP, para en función de ésta saber cómo corresponderá realizar la atribución de renta al EP. Corresponde aclarar que si bien tenemos normas que atribuyen renta de distinta forma al EP y que podrían entrar en colisión al reconocer un EP en función de un CDI y gravarlo de acuerdo a la norma interna, será siempre la norma de reconocimiento (en este caso el CDI) quien deberá primar sobre la norma que dispone la forma de tributar.

5.6. Interpretación del concepto de EP por parte de la Administración tributaria

Si bien estamos en presencia de un concepto novedoso y de relativa corta vida en la normativa uruguaya, ya han existido algunos pronunciamientos por parte de la Administración tributaria frente a casos particulares.

De ellos podemos decir que la Administración no ha mantenido una línea conceptual sólida. Dependiendo de los casos es el orden al que ha acudido para interpretar la situación planteada. Esto quiere decir que en algunas consultas primero comenzó analizando el tipo de renta que obtenía el no residente para ver si existe o no un EP (por ejemplo Consulta 5.120) y en otras (en forma correcta a nuestro criterio) comenzó por analizar la existencia o no de un lugar fijo de negocios para luego pasar a ver el resto de las condiciones que deben cumplirse para la configuración o no de un EP en nuestro país (Consulta 5.441).

Una posible explicación a la carencia apuntada puede ser el “pobre” resumen del caso en análisis que realiza la Administración, del cual podrían no surgir expresados todos los elementos de hecho considerados por ésta para arribar a sus conclusiones.

No obstante, creemos que a efectos de precisar el concepto de cara al futuro, y otorgar certezas de cómo se debe aplicar este, es que la Administración debería seguir una línea conceptual al momento de dar a conocer sus respuestas a las consultas efectuadas por los contribuyentes en relación al tema.

5.7. Aplicación del concepto de EP a las personas físicas

El tema pasa aquí por dilucidar, si el alcance del concepto “entidad no residente”, comprenden también a las personas físicas o no, puesto que de ello, entendemos que surgirá si la figura del EP es aplicable a las personas físicas o no.

Como vimos en el presente trabajo,²¹⁸ los antecedentes de la figura de EP surgen a los efectos de equiparar la tributación de las personas jurídicas residentes con aquellas entidades no residentes que realizaban similares actividades.

De esta manera como se puede apreciar, no alcanzaba o no estaba destinado en un principio que el EP comprendiera a las personas físicas.

²¹⁸ Ver *ut-supra* punto 1.1 del presente trabajo.

Asimismo, a los efectos tributarios señala BONET TELLECHEA²¹⁹ que no es lo mismo decir persona física que entidad, como tampoco se puede esgrimir que sean lo mismo persona jurídica y entidad.

El autor, tomando como ejemplo el caso de quienes pueden configurar un EP en la legislación española, sostiene que si la intención del legislador fue la de sujetar a imposición por configurar un EP en nuestro país, a cualquier entidad no residente, incluyendo a las personas físicas no residentes, se lo debió haber señalado expresamente.

Entendemos, el problema radica en que nuestra legislación sobre no residentes no es clara al respecto, pues si bien al momento de precisarse quienes verifican tal condición se dispuso que “*se considerarán no residentes todas aquellas personas físicas y **demás entidades con o sin personería jurídica**, que no se encuentren incluidas respectivamente en la definición de residentes establecidas (...)*”.²²⁰

Esta definición de residentes podría dar lugar a dos interpretaciones. La primera, es que al decirse demás entidades, a los efectos del término “no residente” se entiende que una persona física puede ser una entidad, y por ende, la conclusión obvia sería decir que dentro del concepto “entidad no residente” también se incluye a las personas físicas y en consecuencia una persona física podría configurar un EP.

La segunda interpretación, a la que nos afiliamos, se fundamenta en: (i) el artículo citado excluye a las entidades con o sin personería jurídica de las personas físicas;²²¹ (ii) algunas de las situaciones por las

²¹⁹ BONET TELLECHEA, Juan. “El concepto de establecimiento permanente en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas”. En: *Estudios sobre imposición a la Renta*. Ed. FCU, Montevideo 2011, p. 41.

²²⁰ Artículo 6 del Título 9, donde se establece la normativa referente al IRNR.

²²¹ Al respecto, señala FRASCHINI que “(...) **la persona física no es convalidada una entidad** en el contexto de la ley o de los decretos (reglamentarios, agregamos nosotros), ya que son varias las normas que distinguen entre ambas”. A su vez continúa diciendo que “(...) el acápite del Art. 10, que define al EP, dice «Establecimiento Permanentes **de entidades no residentes**», aunque luego lisa y llanamente «no residente», sin distinguir entre su eventual naturaleza, y el Art. 11 define las rentas imputables al EP como la “totalidad de las rentas obtenidas en el país por **la entidad del exterior**”. Para finalizar argumentando que “(...) esta persona física no tributaría IRPF porque el mismo grava a las personas físicas residentes en territorio nacional (Art. 5 T.7). En consecuencia, este no residente no quedaría comprendido en ningún aspecto subjetivo de los hechos generadores de los referidos impuestos”. A juicio del autor “la ley (...) es clara: cuando se refiere a las personas no físicas, las llama entidades y sujeto pasivo del IRAE son los EP solo de «entidades no residen-

que se configura un EP, podría hacer presumir que la persona física verifica la condición de residente, cuestión que haría caer la posibilidad que se verifique un EP; (iii) un EP queda comprendido en el IRAE por configurar tal condición, en tanto que una persona física queda comprendida por la actividad que realiza, lo que a las claras no es lo mismo; y (iv) el EP es una situación que “asimila” al no residente a las entidades con o sin personería jurídica a los efectos del IRAE, pero no una persona física.

Se puede apreciar, que no está claramente resuelto el tema, por lo que se hace necesario, como lo dice BONET TELLECHEA, una aclaración por parte del legislador el alcance de la figura del EP para las personas físicas, a efectos de brindar seguridad jurídica y que no ocurran situaciones como las planteadas en la Consulta N° 4.891.²²²

5.8. Aplicación de los comentarios del MC OCDE sobre la figura del EP, en la legislación uruguaya

Con relación a la aplicación de los comentarios del MC OCDE o MC ONU sobre la figura del EP, dos son las cuestiones que se presentan, pero ambas están directamente relacionadas con el rol interpretativo de los comentarios.

En primer término, el tema en cuestión pasa por ver qué rol pueden asumir los comentarios a los modelos con la figura del EP contenida en la legislación uruguaya, y en segundo término, el lugar que ocupan dichos comentarios para interpretar la figura del EP establecida en los distintos CDIs celebrados por nuestro país.

Con respecto al primer punto antes señalado, se debe proceder a ubicar a los comentarios, acorde las disposiciones que sobre interpretación de las normas tributarias existen en nuestro derecho positivo. Allí encontramos las disposiciones que al respecto contiene el CTU en su Artículo 4° donde reza que “*en la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado*”.

De esta manera, sería necesario considerar si a la luz de los métodos reconocidos por la ciencia jurídica los comentarios pueden ser conside-

tes)”. Ver FRASCHINI. Ob. Cit., 2007, p. 59.

²²² Ver ut-supra en el presente trabajo el punto 4.3.2.4.

rados como medio idóneo para interpretar el contenido y alcance de los artículos 10° a 12° del Título 4.

En este punto, cabe recordar que los métodos reconocidos por la ciencia jurídica para interpretar una norma son los que se encuentran en los artículos 17° a 20°, del Código Civil uruguayo (CCU).²²³

Cabría cuestionarse en este punto, si es admitido recurrir al mecanismo de la integración analógica contenido en el Artículo 5° del CTU, con las restricciones propias de este, es decir no creando tributos, infracciones y exoneraciones.²²⁴

En función de lo expuesto, no resulta del todo claro que para interpretar o integrar las normas contenidas en el Título 4 pueda acudir sin más a los comentarios a los modelos. En particular porque si bien podrían haberse considerado por el legislador al momento de redactar la Ley del IRAE, no hace mención a ellos, y tampoco consta que estén insertos en el contexto normativo en el que se creó la figura del EP o formen parte de los principios generales del derecho tributario.

²²³ Código Civil Uruguayo

17. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su sanción.

18. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

19. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso.

20. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Fuente: <<http://www0.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/codigos/estudioslegislativos/CodigoCivil2010-02.pdf>>

²²⁴ Artículo 5° (Integración analógica). *“La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones.*

En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”.

Un segundo problema se plantea con el valor que adquieren los comentarios a los modelos como medio de interpretación de los CDIs celebrados por nuestro país. Allí, entendemos que el problema radica en dos cuestiones: (i) que valor interpretativo puede tomar los comentarios al modelo, en función la Convención de Viena del Derecho de los Tratados (CVDT) y del Artículo 3º párrafo 2º del MC OCDE; (ii) en el Artículo 5º de los CDI es el que generalmente contiene las disposiciones de cuando se configura un EP en dicho ámbito, y es donde generalmente se dan las mayores diferencias con respecto a los modelos.²²⁵

Es en función de ello que podemos en este punto hacer las siguientes reflexiones:

- los comentarios no pueden considerarse como vinculantes en ningún caso, sin perjuicio de que supongan un claro indicio de la intención de los países contratantes;²²⁶
- si los CDI reproducen textualmente las formulaciones del modelo, siguiendo las recomendaciones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en dicho caso aumenta la eficacia interpretativa de los comentarios, sobre todo si existen cláusulas pactadas conociendo los países contratantes el texto del modelo y sus comentarios, esto con absoluta independencia de si quienes celebran el convenio son países integrantes de la OCDE o no;
- cuando los CDI no se celebran reproduciendo literalmente la cláusula del modelo, pero se formula el concepto de manera coherente con las definiciones contenidas en él, es admisible una interpretación armónica con el modelo, aquí es adecuado recurrir a los comentarios como herramienta interpretativa.²²⁷

Aquí entendemos que debería hacerse una diferenciación entre los países miembros de la OCDE, países observadores y países no miembros del citado organismo.

²²⁵ Afirmamos esto sin temor a equivocarnos, puesto que de todos los tratados que la fecha del presente trabajo celebró Uruguay y cuyos textos son de público conocimiento (México, España, Portugal, Suiza, Liechtenstein, Malta y Ecuador), ninguno sigue en forma textual al MC OCDE o al MC ONU.

²²⁶ LOAIZA KEEL, Carlos. "La interpretación y calificación en los convenios para evitar la doble imposición". En: *Revista Tributaria*. N° 216, Mayo-Junio 2010, p. 423.

²²⁷ LOAIZA KEEL, Carlos. Ob. Cit., 2010, p. 424.

Para los países no miembros de la OCDE pero que revisten la calidad de países observadores, su situación es similar a la de los países miembros, en lo que refiere a la valorización de los comentarios como medio de interpretación de los CDI.

Yendo a los países no miembros, y que a su vez, no son países observadores de la OCDE, tal el caso de Uruguay, la relevancia de los comentarios como medio de interpretación, es más lejana.

Para la doctrina uruguaya que se ha referido al punto, encontramos que se ha aceptado en líneas generales a los comentarios como medio de interpretación de los CDI que nuestro país celebre.

Sobre el punto, VARELA²²⁸ señala, que los comentarios se terminarán por imponer ante cualquier duda interpretativa de un CDI celebrado por nuestro país, puesto que: (i) son comentarios emitidos por el mismo órgano que redacta el modelo, constituyendo así algo cercano a la interpretación auténtica; (ii) constituyen una fuente formal de derecho en base a la CVDT, ya sea como “significado especial” del Artículo 31 párrafo 4º del CVDT, como “el contexto” o el “significado ordinario” del Artículo 31 párrafo 3º, como “normas internacionales” del 31º párrafo 3º o como “trabajos preparatorios” del Artículo 32º el significado especial al que se refiere el Artículo 31 párrafo 4º de la CVDT.

Sostiene además, que si nuestro país no comparte o desea el excluir el efecto de determinado comentario debe dejar constancia expresa en el protocolo respectivo, de lo contrario estaría adhiriendo al comentario en cuestión.

En tanto que LOAIZA,²²⁹ sostiene que la influencia del MC OCDE y sus comentarios resulta inevitable dado su carácter de recomendaciones internacionales, aunque puntualiza su encuadre como fuente formal admitida por la CVDT resulta complejo y es resistido por la doctrina, salvo en el caso de los países miembros de la OCDE que integran su Comité de Asuntos Fiscales.

Por su parte ALBACETE,²³⁰ resta importancia a que el CDI haya sido

²²⁸ VARELA, Alberto. “El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmado Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. N° 223, julio - agosto 2011, pp. 598 y 599.

²²⁹ LOAIZA KEEL, Carlos. Ob. Cit., p. 430.

²³⁰ ALBACETE, Juan Manuel. “Intercambio de información entre Administraciones tributarias (Art. 26 del Modelo OCDE)”. En: *Reflexiones en torno a un mo-*

celebrado por estados miembros o no de la OCDE al momento de asignar valor interpretativo a los comentarios. Asimismo, sugiere que si existen comentarios que nuestro país no comparte, debe dejar constancia expresa de ese extremo en el protocolo del CDI, opinión con la que VARELA coincide, tal como vimos anteriormente.

Por nuestra parte, entendemos que en el caso de los países no miembros de la OCDE, al momento de recurrir a los comentarios como medio de interpretación, se deberá analizar, en primera instancia el nivel de apartamiento o no de los preceptos contenidos en el MC OCDE, ya que, en los casos donde el texto sea idéntico o similar al del MC OCDE, se podría admitir que los comentarios forman parte del contexto, de acuerdo a las disposiciones del Artículo 31º párrafo 2º de CVDT o como medio interpretación suplementario de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32º de CVDT.²³¹

No obstante, aún en caso de coincidencia de textos y de países miembros de la OCDE (al menos uno de los otorgantes), puede sostenerse que es necesaria una remisión a texto expreso por parte del CDI. Prueba de ello parecería ser el CDI celebrado entre Uruguay y México, cuyo Artículo 22º, párrafo 2º se lee “(...) *harán lo posible por aplicar las disposiciones de este Convenio de conformidad con los Comentarios sobre los artículos del Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la medida en que las disposiciones contenidas en el Convenio correspondan a aquellas establecidas bajo el Modelo*”.

No compartimos que nuestro país deba excluir a texto expreso de los CDI que celebre los comentarios que no desea que le sean aplicables, tal como sostienen ALBACETE y VARELA.

Por el contrario, creemos que en aquellos casos en los que existen apartamientos del texto del MC OCDE, si se entiende necesario recurrir a sus comentarios como medio de interpretación, se debe hacer mención a ello en forma expresa, ya sea en el propio articulado o incluir tal apreciación en su protocolo.

delo latinoamericano de convenio de doble imposición. Ed. FCU, Montevideo: 2010, p. 202.

²³¹ A igual conclusión arriba BENSIMOL BELLO, Alberto I. “Los comentarios al Modelo OCDE y su valor en la interpretación de los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por los países no miembros de la OCDE”. En: *2do. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano IFA 2010*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Buenos Aires: 2010, p. 17.

En caso de no existir mención expresa, entendemos que los comentarios a éste, no tendrán valor interpretativo en forma significativa, salvo en todo caso, en cuanto la legislación interna de nuestro país relativa a los impuestos objeto del tratado le asigne un determinado valor. Así, habrá que juzgar el valor interpretativo que los comentarios podrían llegar a tener a la luz de las disposiciones del Artículo 4º del CTU y por remisión de éste a los Artículos 17º a 20º del Código Civil.

Es por todo lo expuesto que entendemos que debería precisarse la función que cumplen los comentarios en torno a los CDIs que celebra nuestro país, en particular en la figura del EP, ya que, como vimos es en ella donde se presenta con frecuencia apartamientos de importancia con respecto a los modelos que la establecen y por ende, no queda clara la función que como medio interpretativo pueden cumplir los comentarios.

6. CONCLUSIONES

La figura de EP se introduce como un elemento que equilibra la aplicación tanto del principio de renta mundial, como del principio de la fuente. Esta figura, como hemos visto, y más allá de los problemas que pueda generar, busca delimitar la doble imposición a los beneficios empresariales que operan en varios ordenamientos o jurisdicciones, y que se daría en caso de no existir, siempre que estemos en el ámbito de aplicación de un CDI o que el país de la residencia, adopte alguna medida en su legislación interna para evitar tal circunstancia.

Asimismo, la figura del EP implica determinar la diferencia entre desarrollar una actividad con un país y desarrollarla en dicho país, indicando en caso de configurarse, que la “presencia” en un Estado lo suficientemente sustancial y permanente como para considerar que se realiza en él una actividad empresarial basándose en el principio de pertenencia cuasipersonal o económica.

De pretender definir el concepto, se puede decir que un EP es la presencia mínima requerida a una empresa de un Estado para ser considerada como un contribuyente residente en el otro Estado. En definitiva, se trata de un criterio para determinar qué Estado tiene potestades para gravar los beneficios obtenidos por las empresas que tienen actividades en ambos países.

Surge de lo expuesto que estamos en presencia de uno de los conceptos más importantes del Derecho Tributario Internacional.

Dicha importancia se hace patente en que los CDI que siguen en líneas generales los MC OCDE o MC ONU, los cuales contienen una definición propia de EP mediante la cual se delimita la potestad tributaria del Estado de la residencia, habilitando al de la fuente a gravar a entidades no residentes, por los beneficios empresariales obtenidos a través de uno.

Por otra parte, el concepto de EP está presente en las legislaciones internas de los países. De acuerdo a nuestra normativa, el EP es una entidad cuya renta de fuente uruguaya es considerada como empresarial y por ende está comprendida en el impuesto a la renta empresarial (IRAE), precisándose el alcance de la figura en los Artículos 10º a 12º del Título 4º, y en el Artículo 1º, inciso 1º de Decreto Nº 150/007. A texto expreso se deja afuera de la figura de EP a las rentas que exclusivamente provengan del factor capital cuyo titular sea una entidad no residente.

Todo ello hace que en definitiva el concepto de del EP cambie si lo estamos analizando desde la óptica del derecho interno de un Estado, en donde el alcance de la figura tiende a ser más amplio, de forma tal de quedar comprendidas en él, la mayor cantidad de situaciones posibles, o desde la óptica de un CDI en donde generalmente la figura tiende a tener un alcance menor. Esto se debe en buena medida a que los CDI surgen de una negociación entre dos estados, que en teoría tienen igual fuerza de negociación, y por ende, buscan incorporar aquellas situaciones que menos los puede llegar a hacer perder potestad de gravar a un EP. En tanto que en el ámbito de la legislación interna son otros los objetivos que se persiguen, primando la voluntad de un Estado de alcanzar con impuestos las situaciones que él entiende necesarias. Esta situación hace que existan apartamientos entre el deber ser del a figura y el que se plasma definitivamente en la ley, sobre todo en lo que refiere al EP como un centro de imputación de renta y en particular cuando no se aplica el principio de fuerza de atracción limitada, lo que hace que puedan existir dificultades en la aplicación de otros principios tales como el de empresa separada o de contabilidad separada, necesarios para su funcionamiento y exigidos muchas veces por la propia legislación de los países. Es así que se hace necesario disponer de normas que delimiten la cuestión, estableciendo limitaciones en las operaciones intra-grupo.

En lo que respecta a la figura del EP y su función en los CDI, podemos afirmar que cambia, aunque no en forma sustancial, según el modelo que se haya seguido para celebrar el tratado, pero lo que sí se da, es que las derivaciones de la aplicación de la figura, produce efectos prác-

ticos y jurídicos, los que se acumulan en el Estado donde esté situado el EP. Lo interesante en este caso, es que ello se da sobre una entidad que muchas veces no tiene personería jurídica y que se trata de la prolongación de las actividades de la casa matriz en el país o estado de la fuente.

En los modelos más influyentes sobre nuestra normativa (OCDE y ONU) la figura del EP está definida en el Artículo 5. Los párrafos 1 a 4 de este artículo dan las reglas básicas para su configuración, en tanto que los párrafos 5 y 6 se ocupan de reglas específicas en materia de agentes.

Además de estos dos grupos de reglas que apuntan a determinar la existencia del EP, el artículo contiene además determinadas pautas interpretativas que contribuyen a la aplicación práctica de la figura.

De aquí se desprende por ejemplo, que en caso de existir un lugar fijo de negocios de acuerdo a lo que determinan las reglas básicas, no existe la necesidad de analizar el caso de acuerdo a las reglas específicas.

Asimismo, si de la aplicación de los párrafos 3 y 4 se determina la no existencia de un EP, tampoco lo hará la aplicación del párrafo 5; y finalmente, en caso que de la aplicación de los párrafos 1 y 2 no se logró detectar la presencia de un EP, dada la inexistencia de un lugar fijo de negocios, deberá examinarse el caso de acuerdo a las reglas específicas de los párrafos 5 y 6.

El análisis de la figura del EP presenta además (tanto en el ámbito de los CDI como en el de las legislaciones internas) la complejidad de determinar el alcance de los conceptos que la integran, esto es, el EP material, compuesto de tres elementos: (i) lugar fijo de negocios, (ii) actividad principal y (iii) habitualidad en la realización de ella.

Esta dificultad conduce a que a efectos de facilitar la tarea se recurra a listas “positivas” y “negativas”.

Asimismo, en otros casos, se hace necesario incluir determinadas situaciones concretas que si bien, carecen de la fijeza exigida al EP material, revisten importancia cuando se prolongan en el tiempo. Nos referimos al caso del EP de construcción y el de servicios.

Finalmente también encontramos lo que podríamos llamar como EP personal o de agencia. Este EP no reúne las características de los mencionados anteriormente, pero igualmente constituye una exten-

sión de las actividades de una entidad no residente, que actúa representada por una persona que realiza determinadas actividades a nombre de dicha entidad. En este contexto, como se comprenderá, los problemas no se reducen a determinar si estamos ante un lugar fijo de negocios o si se está incluido en las listas “positivas” y “negativas”. Por el contrario, en aquellos casos en donde se requiere el transcurso de un período de tiempo para verificar un EP (construcción y servicios) surgen dificultades adicionales en torno a otros aspectos, como ser -por ejemplo- en qué momento del tiempo se configura el EP o si este puede ser retroactivo, sobre todo teniendo en cuenta aquellos casos en los que no se pensaba por parte del no residente *ab initio* que se iba a configurar un EP o cuando la configuración de este puede darse en más de un ejercicio fiscal.

Los inconvenientes apuntados aparecen también en nuestro país al incorporarse el concepto de EP en nuestra legislación.

En cuanto a la definición de EP adoptada por la normativa en sede de IRAE y su reglamentación, vimos que se hace una diferenciación entre las entidades no residentes que pueden configurar un EP de aquellas que no. Dicha diferencia radica en que si una entidad no residente obtiene exclusivamente rentas de capital en territorio uruguayo, no será EP, sin importar donde esté mayoritariamente situado su activo fijo.

Como puede apreciarse en este punto existe un primer apartamiento en nuestra legislación interna respecto a los modelos de la OCDE y de la ONU, y los CDI que incorporan la figura. Si bien es lógico que existan determinados apartamientos por las razones expuestas más arriba, ello no deja de traer problemas al momento de interpretar la figura.

Asimismo, la atracción de rentas hacia el EP no es un tema menor, porque en nuestra legislación existen apartamientos importantes de su formulación típica, lo que implica la problemas en la aplicación de principios que implícitamente están presentes en ella, como lo son el de empresa separada, cuestión que trae otras derivaciones tanto en un régimen de precios de transferencia, como las operaciones que se dan entre las entidades integrantes del grupo.

Adicionalmente, hemos visto que desde la inclusión del concepto de EP por la normativa uruguaya a la fecha, varias han sido las consultas que ha recibido la Administración tributaria sobre ésta figura y su aplicación a casos concretos. Si bien algunas de ellas -Consulta N° 4.801 por ejemplo-, fueron contestadas aplicando la regla general de la figura, en otras, la DGI no ha contemplado suficientemente las parti-

cularidades de la misma. Ejemplo de esto último es la Consulta N° 4.891, en la cual se determina que un establecimiento agropecuario propiedad de un no residente, es *per se* un EP, cuando cabría analizar en profundidad el caso para determinar si se dan las circunstancias para ello, sobre todo en lo que tiene que ver con la aplicación de la figura a una persona física, la que a nuestro juicio no está correctamente tratada por nuestra legislación.

Creemos que es necesario tener un criterio uniforme de interpretación del concepto a efectos de analizar su configuración o no.

En este sentido, la secuencia de análisis debería ser: (i) verificar si se está en presencia de un no residente; (ii) una vez confirmado que se está en presencia de un no residente, pasar a analizar la configuración de la figura, a través de la existencia de un lugar fijo de negocios; (iii) en caso de que se confirme la existencia de un lugar fijo de negocios, habrá que ver la actividad realizada (principal o auxiliar) y el tipo de renta obtenido, descartándose la existencia de uno en caso de que las rentas sean exclusivamente del factor capital; (iv) sólo en el caso de la no existencia de un lugar fijo de negocios, pasar a analizar si se está en presencia de alguna de las figuras alternativas de configuración del EP, tales como el EP de construcción, de servicios y de agencia.

Otro aspecto que merecería especial análisis es la conveniencia o no de que una persona física configure un EP, precisándose tal extremo en el cuerpo normativo de la figura.

Por último, entendemos necesario hacer unos breves comentarios a la aplicación de los comentarios a los modelos sobre la figura en cuestión, tanto en la regulación interna como en el ámbito de los convenios celebrados.

En lo interno, la incorporación al IRAE dotó al concepto de EP de independencia respecto a los comentarios. Y en el ámbito de los convenios celebrados por nuestro país, notamos que en esta materia se presentan grandes diferencias con los modelos (OCDE y ONU).

Por lo expuesto entendemos que existen limitaciones de importancia para aplicar los comentarios a la interpretación del alcance de la figura del EP para nuestro país.

En resumen los problemas que la figura del EP trae consigo en un primer análisis, y sin entrar en la casuística que ella tiene, son:

- (i) la falta de definición de que se entiende por lugar fijo, cuestión que como vimos es la piedra angular del tema;
- (ii) diferencias en las definiciones de EP entre los modelos, los CDI, y la legislación interna uruguaya;
- (iii) la posibilidad de aplicación con carácter retroactivo de la figura de EP;
- (iv) los distintos criterios de atribución de las rentas, según estemos ante un EP que se configura en el ámbito de un CDI, o de la aplicación de la normativa interna;
- (v) la interpretación que ha realizado la Administración tributaria uruguaya de la figura;
- (vi) el alcance de la figura del EP con relación a las personas físicas; y la aplicación de los comentarios de los modelos para analizar el alcance del EP para la legislación interna uruguaya.

Algunas de estas cuestiones podrán ser resueltas caso a caso puesto que en la práctica se conocerá como funcionará el EP, sus características y contratos celebrados, pero no podemos dejar de señalar que la ausencia de precisión normativa en otros aspectos, tiende a complejizar la figura y por ende su aplicación, por lo que sería necesario -entendemos- una mejora de la legislación referida al tema, a los efectos de contar con normas más claras en la materia y dotar al sistema de mayor seguridad jurídica.

Montevideo, octubre de 2011.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA, Milagros. “Impuesto a las Rentas de los No Residentes”. En: *Revista Tributaria*. Nº 209, Marzo - Abril 2009.
- ADONNINO, Pietro. “El rol del establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa”. En: *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. 2da. Edición, Ed. Marcial Pons, Bs. Aires: 2008.
- ALBACETE, Juan Manuel. “Intercambio de información entre Administraciones tributarias (Art. 26 del Modelo OCDE)”. En: *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Ed. FCU, Montevideo: 2010.
- ALTAMIRANO, Alejandro. “Aproximación al concepto de Establecimiento Permanente”. En: *Estudios de derecho internacional tributario*. Ed. Legis, Bogotá: 2005.
- ARCIA, Sebastián, BLANCO, Andrés y HUERTAS, Héctor. El tratado Uruguay-Alemania para evitar la doble imposición internacional”. En: *Revista Tributaria*. Nº 157, julio-agosto 2000.
- BENSIMOL BELLO, Alberto I. “Los comentarios al Modelo OCDE y su valor en la interpretación de los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por los países no miembros de la OCDE”. En: *2do. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano IFA 2010*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Buenos Aires: 2010.
- BONET TELLECHEA, Juan. “El concepto de establecimiento permanente en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas”. En: *Estudios sobre imposición a la Renta*. Ed. FCU, Montevideo: 2011.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Comentarios a los convenios de doble imposición y prevenir la evasión fiscal celebrados por España - Artículo 5º MC OCDE 2000*. Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza - Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Galicia: 2004.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “Trabajos independientes.

Actividades Profesionales” en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. ED Ciss, Valencia: 2009.

- CALDERÓN AGUILERA, Alejandro y Mercado López, Agustín. “El establecimiento permanente en la legislación mexicana”. En: *Introducción a impuestos internacionales*. IMCP, México D.F.: 2006.
- CALLEJA CRESPO, Ángel. “La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de Establecimiento Permanente”. En: *Manual de fiscalidad internacional*. Vol. I, 3era. Edición. IEF Madrid: 2007.
- D’ANGELO, Pablo. “La doble imposición internacional de las rentas y los criterios de atribución de la potestad tributaria”. En: *Revista Tributaria*. Nº 176, Setiembre - Octubre 2006.
- ERMOGLIO, Enrique. “El establecimiento permanente en el proyecto de reforma tributaria”. En: *Revista Tributaria*. Nº 196, enero-febrero 2007.
- ERMOGLIO, Enrique. “El establecimiento permanente en Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. Nº 212, setiembre - octubre 2009.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón y PULIDO GUERRA, Elvira. *Derecho fiscal internacional*. Ed. Marcial Pons, Madrid: 2010.
- FRASCHINI, Juan Ignacio. “La prestación de servicios y el establecimiento permanente”. En: *Revista de Derecho - Universidad de Montevideo*. Nº 12, Montevideo: 2007.
- GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando M. *Aspectos internacionales de la tributación en Argentina*. 2da. Edición, Editorial La Ley, Bs. Aires: 2009.
- GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. *Los principios jurídicos del establecimiento permanente tributario*. Centro de Estudios Fiscales, Madrid: 2010.
- LOAIZA KEEL, Carlos. “El Establecimiento Permanente: Concepto e Interpretación en el Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. Nº 213, Noviembre - Diciembre de 2009.
- LOAIZA KEEL, Carlos. “La interpretación y calificación en los

convenios para evitar la doble imposición”. *Revista Tributaria*. N° 216, Mayo-Junio 2010.

- LOVISOLO, Antonio. “El establecimiento permanente”. En: *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Ed. Temis, Bogotá: 2003.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Beneficios empresariales (y de navegación)”. En: *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. ED Ciss, Valencia: 2009.
- OCDE. *Comentarios al Modelo, Versiones 2005, 2008 y 2010*.
- REOL JIMÉNEZ, Teresa y VELAYOS JIMÉNEZ Fernando. “Utilidades empresariales con y sin establecimiento permanente”. En: *Manual de fiscalidad internacional*. Vol. I, Ed. IEF, 3° edición Madrid: 2007.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. *Manual de fiscalidad internacional*. CEF, Madrid: 2010.
- SCHINDEL, Ángel. “Los criterios de la fuente y de la residencia”. En: *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional - Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*. Ed. Abaco, Bs. Aires: 2005.
- TEJEIRO, Guillermo O. “El concepto de representación o establecimiento permanente en el derecho comercial tributario”. En: *Homenaje a Fernando A. Legón*. Ed. Depalma, Bs. Aires: 1998.
- VARELA, Alberto. “El intercambio de información con fiscos extranjeros en los tratados para evitar la doble imposición que viene firmado Uruguay”. En: *Revista Tributaria*. N° 223, julio - agosto 2011.
- XAVIER, Alberto. *Derecho tributario internacional, conceptos fundamentales*. Ed. Abaco, Bs. Aires: 2005.

