

---

# LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

*JUAN IGNACIO FRASCHINI*

## SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. LAS RENTAS DERIVADAS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. III. GRAVABILIDAD DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR NO RESIDENTES EN EL NUEVO SISTEMA. IV. EL EP DE SERVICIOS COMO CONTRIBUYENTE DEL IRAE. V. CONCLUSIONES.

## I. INTRODUCCIÓN

A partir de la entrada en vigencia de la Ley 18.083, se modifica sustancialmente la tributación de las prestaciones de servicios realizadas por no residentes, derogándose el IRIC instantáneo sobre las remuneraciones por servicios técnicos prestados a contribuyentes del IRIC y apareciendo en su lugar el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), tributo que grava los servicios prestados tanto en Uruguay como desde el exterior (en el caso de los servicios técnicos) sin prever mecanismo alguno para evitar la doble imposición. Asimismo, si los servicios son prestados en Uruguay, cobra relevancia la figura del Establecimiento Permanente (EP), fundamentalmente por la incorporación a nuestro sistema de lo que llamaremos el “Establecimiento Permanente de Servicios” (EPS).

A diferencia de lo que ocurre en el marco de un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI), donde el EP es un factor de atribución de Potestad Tributaria de las ganancias empresariales, el EP cumple también un rol determinante a nivel interno, provocando la *tax liability* del no residente en un país. En Uruguay, por su parte, determina una tributación por el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) y no por el IRNR. Parece claro entonces que, a los efectos de lograr la imprescindible certeza jurídica que un inversor requiere, resulta necesario definir con la mayor precisión posible qué casos configuran un EP y cuales no.

Uno de estos casos es el nuevo EPS. Copiado casi textualmente del Modelo ONU de CDI de las Naciones Unidas, esta modalidad de EP tuvo la finalidad de posibilitar la tributación en la fuente<sup>1</sup> de ciertas actividades que, por no realizarse a través de un lugar fijo de negocios, quedaban fuera del concepto clásico de EP, evitando discusiones acerca de la gravabilidad de la prestación de servicios como renta empresarial, renta del trabajo fuera de la relación de dependencia o regalía.

El objetivo de este trabajo es describir la problemática y las diversas soluciones que se han dado a nivel de los CDI, desarrollar las diversas modalidades de tributación en Uruguay que, de acuerdo al nuevo sistema, la prestación de servicios internacionales puede originar y, fundamentalmente, analizar el “Establecimiento Permanente de Servicios”.

1. Entendida como el lugar donde el servicio es prestado y no donde es utilizado o desde donde se hace el pago. Ver Resoluciones de las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Caracas del año 1975 en Revista Tributaria II, Nro. 8, p.306.

## II. LAS RENTAS DERIVADAS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

### A) En el modelo OECD

#### 1. Postura tradicional

Basados en el modelo de tratado que la OECD elaboró por primera vez en el año 1963 y que, en esencia, se ha mantenido hasta la fecha<sup>2</sup>, la gran mayoría de los CDI no contienen definición alguna sobre la tributación de la prestación de servicios, especialmente respecto a la asistencia técnica y a los servicios de consultoría<sup>3</sup>. En consecuencia, la posibilidad de gravar la contraprestación por el servicio en el Estado de la fuente, ha sido fundada considerando dicha “renta” como:

- *Ganancia de una empresa.*

En este caso, los ingresos obtenidos por la prestadora del servicio, solamente son gravables en la fuente, en tanto sean la remuneración de actividades desarrolladas a través de un lugar fijo de negocios (EP – Art. 7). Esta postura tiene como fundamento que una empresa no puede ser considerada partícipe de la vida económica de un Estado y, por tanto, sujeta a imposición en él, hasta tanto no tenga a su disposición un EP en el situado.<sup>4 5</sup>

El EP aparece entonces como un pequeño logro del Principio de la Territorialidad, ya que se autoriza al Estado de la fuente a gravar las rentas que provengan de actividades que, dentro de su territorio, se ejerzan con cierta intensidad, a través de instalaciones que las doten de estabilidad y permanencia. Pero al mismo tiempo, es una limitación a dicho Estado, ya que aquellas ganancias que no puedan ser atribuidas al EP o que provengan de actividades accidentales, sin un sustrato fijo, no deberían ser por él gravadas.

Al condicionar la gravabilidad de la prestación de servicios a la existencia de un EP, podrían surgir problemas respecto a la determinación de los ingresos a ser gravados y a la recaudación del tributo. Además, como el concepto mismo de EP requiere de cierta duración (existe consenso en un mínimo de 6 meses), podría darse el caso que una prestación de servicios planificada por un plazo menor, por consecuencias inesperadas se extienda más allá de lo previsto, configurando de este modo EP con carácter retroactivo y obligando tanto a la empresa prestataria como a la receptora, a efectuar reliquidaciones y complejos trámites administrativos.<sup>6</sup>

- *Servicios personales independientes.*

Los CDI basados en modelos de la OECD anteriores al año 2000, contienen en su art. 14 una disposición relativa a la tributación de los “servicios personales independientes”, estableciendo que dichos ingresos solamente pueden ser gravados en la fuente, en la medida que puedan ser atribuidos a una “base fija” que el prestador tenga a disposición para cumplir sus actividades. Este artículo engloba a una gran cantidad de servicios, tradicionalmente vinculados a las profesiones liberales: científicos, literarios, artísticos, educacionales, médicos, legales, contables, etc.

2. A pesar de las nuevas “versiones” del modelo aparecidas en 1977, 1992 y 2003 y de las modificaciones introducidas además en 1994, 1995 y 2000, el “espíritu”, la numeración del articulado y las principales disposiciones contenidas en el primer modelo no han sufrido grandes cambios.

3. Hay lógicamente excepciones y algunas de ellas se mencionarán *infra cap. II*, num 3.

4. Ver Comentarios de la OECD al Art. 7 inc.1 en VAN RAAD, Kees: *Materials on Internacional & EC Tax Law*, 4ta. Edición, Internacional Tax Center Leiden, La Haya 2004, p.130.

5. Con este criterio y con la propia definición de EP, en tanto no requiere que “el lugar fijo de negocios” tenga de por sí carácter productivo o sea rentable, la OECD parecería acoger la *teoría de la pertenencia económica* de EHRENZWEIG o MICHEL, para quienes lo único relevante es que las instalaciones que definen al EP integren la economía de un país. De este modo, hay un aparente apartamiento de la *teoría de la realización* de CARROL, según la cual solo serían EP aquellas instalaciones que tuvieran carácter productivo. Aparente porque en el “catálogo negativo” (como lo define KLUGE, Volver: *Das internationale Steuerrecht*, CH Beck 2000, p.771) del Art. 5 inc. 4 se excluyen del concepto de EP, lugares y actividades que difícilmente puedan ser catalogadas como “productivas” (depósitos, instalaciones auxiliares o actividades preparatorias). Ver también XAVIER, Alberto: *Derecho tributario internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005, P.331ss.

6. Esto ocurre frecuentemente con el “EP de construcción”, donde se presume absolutamente que existe EP siempre y cuando el proyecto se extienda más allá de 12 meses (modelo OECD) o de 6 meses (modelo ONU).

El problema con esta norma es que su alcance, en la práctica, se ve acotado a los servicios prestados por personas físicas<sup>7</sup>. Además, no existe una verdadera diferencia entre la definición de “base fija” y la de “lugar fijo de negocios” del EP y no es fácil determinar qué actividades quedan comprendidas en el Art. 14 (rentas derivadas predominantemente del factor productivo trabajo) y cuales se desarrollan en forma empresarial (Art.7). Esto determinó que la OECD en el año 2000 eliminara el art. 14 del modelo.<sup>8</sup>

- *Regalías.*

Una tercera posibilidad es otorgar a la prestación de servicios, especialmente los denominados “técnicos”, el mismo tratamiento que a las regalías. Esto posibilita una tributación en la fuente en aquellos CDI que, como el de Uruguay con Alemania y Hungría, se apartan del modelo y admiten que los pagos por regalías sean gravados en el país desde el cual proceden. De seguirse estrictamente el modelo OECD, las regalías procedentes de un Estado y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado, solamente pueden ser gravadas en el país de la residencia, salvo que el beneficiario efectivo de las regalías realice negocios en el EF a través de un EP y el derecho o la propiedad respecto al cual se paga está efectivamente conectada a dicho EP.

A pesar de ello, los comentarios al modelo se encargan de excluir del ámbito de aplicación de este artículo a la prestación de servicios<sup>9</sup>, distinguiendo al *know-how* (comprendido dentro del término *royalty*, en tanto “información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas”), de la *pura asistencia técnica*<sup>10</sup>, los *servicios post-venta* y las *opiniones dadas por un ingeniero, un abogado o un contador*, entre otros.<sup>11</sup>

- *Otros ingresos.*

WARD sugiere que los pagos por asistencia técnica que no pueden ser catalogados como regalías o como ganancias de empresas, deberían ser tratados como “otros ingresos” (Art. 21) y, de este modo, tributables únicamente por el Estado de la residencia, siempre que los mismos no hayan sido obtenidos a través de un EP.<sup>12</sup>

- *Conclusión.*

En aquellos CDI que siguen estrictamente al modelo OECD, la discusión sobre la naturaleza de los ingresos derivados de la prestación de servicios solo tiene relevancia en un plano meramente teórico, ya que en la realidad, la opción entre considerarlos “ganancias de empresas”, “servicios personales independientes”, “regalías” u “otros ingresos”, tiene exactamente el mismo efecto: en todos los casos solamente tendrá Potestad Tributaria el Estado de la fuente, si quien presta el servicio lo hace a través de un EP.

## 2) Nuevas tendencias

Sin perjuicio de la situación descrita, la OECD ha tomado conciencia que muchos de sus Estados son reuentes a aplicar con exclusividad el Principio del EP, considerando que un Estado tiene Potestad Tributaria sobre toda prestación de servicios verificada en su territorio, haya sido realizada a través de un EP o no, porque hoy en día un no residente puede prestar servicios y desarrollar actividades empresariales a un nivel sustancial, sin requerir para ello de un lugar fijo de negocios.

7. Si bien el texto del artículo habla de “residente” y no especifica su naturaleza de persona física o entidad y la propia OECD entiende que también podría resultar aplicable a estas últimas, del contexto del modelo y de la práctica de los Estados al respecto, puede concluirse que solo se aplica a personas físicas en el ejercicio independiente de su profesión. Además, si este no fuera el caso, no tendría sentido la observación efectuada por México en el año 1995 a esta disposición, entendiéndola aplicable también a compañías prestadoras de servicios profesionales. El modelo de convenio USA del año 1996 despeja toda duda al respecto, ya que comienza el artículo 14 diciendo: *Income derived by an individual who is a resident of a contracting state (...)*. Lo mismo acontece con el Tratado entre Uruguay y Alemania, cuyo Art. 14 dice: *Las rentas que una persona natural domiciliada (...)*.
8. Ver el fundamento de la exclusión del art. 14 en VAN RAAD, ob.cit., p.228.
9. Entre los países miembros de la OECD, España y Portugal se reservaron el derecho de gravar a través del art. 12 a la asistencia técnica conectada con regalías propiamente dichas. Asimismo, entre los países no miembros, Argentina, Filipinas, Tailandia, Brasil, Marruecos y Túnez, luego de reservarse el derecho de gravar las regalías en la fuente, también se reservaron el derecho de incluir a la asistencia técnica dentro de la definición de regalía. Ver VAN RAAD, ob.cit., p.213-215.
10. GNAZZO entiende que el concepto “asistencia técnica” engloba tanto regalías (rentas por el uso o concesión del uso de bienes intangibles y, como tales, de capital) y servicios personales (rentas derivadas predominantemente del trabajo), para lo cual resulta indiferente que los mismos sean prestados en forma individual o a través de una entidad. Siguiendo a VALDÉS COSTA y a los comentarios de la OECD, afirma que el uso de un bien incorporal y el asesoramiento suelen ser concomitantes, por lo que en estos casos hay que descomponer el contrato en dos (regalía por un lado y servicios por otro) o, de no ser ello posible, darle al todo el tratamiento correspondiente a la parte principal. Ver GNAZZO, Edison: *Tributación de la Asistencia Técnica*, Revista Tributaria XVI, Nro.92, p.375-376.
11. Ver num. 11.4 de los comentarios al Art. 12 en VAN RAAD, ob.cit., p.203.
12. WARD, D. y AVERY JONES, J.F.: *The Other Income Article of Income Tax Treaties*, British Tax Review, 1994, p.367.

Como consecuencia de lo anterior, el Working Party No. 1 de la Comisión Fiscal de la OECD, que tiene dentro de sus cometidos la actualización del modelo y de sus comentarios, propuso en el mes de diciembre de 2006 una serie de nuevos párrafos a los comentarios al art. 5, que contienen un proyecto de nueva disposición que las partes podrán incluir o no al negociar cada tratado<sup>13</sup>. Dicha propuesta, parte de la premisa de que la tributación de los servicios en la fuente aún es posible cuando no puedan ser atribuidos a un lugar fijo de negocios, siempre y cuando exista presencia física del prestador del servicio en el Estado de la fuente. Además, la Potestad Tributaria debe estar acotada a las actividades efectivamente desarrolladas en el territorio y la base imponible no puede ser el ingreso bruto sino la renta neta.<sup>14</sup> En consecuencia, proponen como ejemplo el siguiente agregado al art. 5:

*«Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State*

*a) through an individual who is present in that other State during a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 percent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or*

*b) during a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are performing such services in that other State or are present in that other State for the purpose of performing such services, the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment that the enterprise has in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”*

Como se puede apreciar, dado que este nuevo EP de servicios puede configurarse sin que exista el “lugar fijo de negocios” del inc.1º del art. 5 ni, lógicamente, los ejemplos del inc. 2º (oficina, taller, sedes de dirección, minas, etc.) o inc. 3º (EP de construcción), se trata de una ampliación del concepto clásico. De este modo, el ejemplo contenido en los Comentarios del consultor que presta servicios de capacitación en diversas sucursales de una misma empresa y que, a pesar de existir coherencia comercial, no configura el clásico EP por ausencia del requisito geográfico<sup>15</sup>, sí podría ser un EP en esta definición alternativa.

De acuerdo entonces al grupo de trabajo No. 1, el propósito de esta disposición, que solo resulta aplicable a servicios efectivamente prestados en el territorio de un Estado por una empresa extranjera a una tercera parte residente en dicho Estado<sup>16</sup>, es posibilitar la tributación en la fuente de empresas no residentes que estén en un país por un período de tiempo lo suficientemente largo (183 días), sin importar el hecho de que la presencia en un punto geográfico determinado de dicho país, sea lo suficientemente larga como para hacer de dicho punto un lugar fijo de negocios.<sup>17</sup> Estaríamos en presencia de una nueva clase de EP temporal (como el ya existente de construcción), donde lo relevante es la permanencia en un Estado durante cierto período<sup>18</sup>, a diferencia del tradicional EP físico y del EP agente.

Lamentablemente, los nuevos Comentarios propuestos no contienen una definición del término “servicios”, lo cual ocasionará problemas interpretativos y cada Estado terminará recurriendo a su derecho interno<sup>19</sup>. Además, la disposición proyectada es, como veremos, similar a la definición de EPS contenido en el modelo ONU y recoge con cierto retraso las resoluciones del Congreso de la IFA de Montreal de 1982, donde se recomendó que los convenios limiten la tributación de la prestación de servicios en la fuente a que exista un EP, a que la persona que presta los servicios permanezca durante un tiempo mínimo o a que la remuneración derivada de esos servicios exceda un monto mínimo.

A pesar de su escasa originalidad, esta propuesta es un reconocimiento de la vigencia del Principio de la Territorialidad y debe ser bienvenida.<sup>20</sup>

13. OECD, Working Party No. 1, *The tax treatment of services: proposed commentary changes*, Public discussion draft, 8 December 2006, <http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>.

14. Idem, num.42.21 ss.

15. Ver Comentario al Art. 5, num 5.4. en VAN RAAD, ob.cit., p.102.

16. OECD, Working Party No. 1, *The tax treatment of services: proposed commentary changes*, num.42.29, 42.30 y 42.31.

17. Idem, num.42.28.

18. Y eventualmente la importancia de los ingresos así obtenidos en relación a las actividades globales de la empresa, si es que se opta por el criterio a).

19. En base a la “cláusula lex-foi” del art. 3 num. 2 de los tratados, la cual prescribe que cualquier expresión no definida en un CDI tendrá el significado que se le atribuye en la legislación interna relativa a los impuestos objeto del tratado, salvo que del contexto del CDI surja una interpretación diferente.

20. Según Stefan BENDLINGER muchos Estados ya han incorporado con agrado esta propuesta a sus negociaciones en trámite, porque no hace depender la tributación de claras rentas empresariales a los requisitos de un EP. Ver *Die Dienstleistungsbetriebstätte im DBA-Recht* en Steuer und Wirtschaft International (SWI), Heft 4/2007, Linde Verlag Wien.

## B) En el modelo ONU

En 1980 la ONU publicó su Modelo de CDI entre Países Desarrollados y Países en vías de Desarrollo, el cual fue precedido por un Manual para la Negociación de Tratados Fiscales Bilaterales (1979), que contiene ciertos apartamientos del modelo OECD en beneficio de los países importadores de capital.<sup>21</sup>

Respecto al tema de este trabajo, el Grupo de Expertos de la ONU prestó particular importancia al problema de la erosión de la base imponible que provoca la deducción de los servicios de consultoría y reconoció que muchos servicios no eran pagados para hacer posible procesos de producción, sino simplemente para transferir ganancias a los países exportadores de capital.<sup>22</sup> En la discusión generada, se mencionó que, en algunos casos, las patentes y los procesos industriales solo eran licenciados a los países en desarrollo luego de haber sido completamente explotados en otro lugar, incluso luego de llegar a la obsolescencia.<sup>23</sup>

Asimismo, se reconoció la dificultad de distinguir entre los royalties como ingresos del capital y los pagos recibidos por servicios en base a la definición de regalías contenida en el inciso 3° del art. 12. Dada la amplia definición de “información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas”, algunos países tienden a encuadrar en ella la provisión de trabajo intelectual y servicios técnicos.<sup>24</sup> Esto hace que la prestación de servicios esté sujeta a retención en la fuente, ya que el art. 12, a diferencia del modelo OECD, permite que las regalías sean gravadas en la fuente sin que exista EP, limitando únicamente el monto de la retención.

Además, se consideró que los pagos recibidos por estudios e investigación de naturaleza técnica o científica, o por consultoría o servicios de management, involucran generalmente grandes sumas de dinero y deberían ser tratados como renta empresarial, gravable en ciertas circunstancias por los países en vías de desarrollo.<sup>25</sup> Estas circunstancias que, tradicionalmente, implicarían la configuración de un EP, fueron limitadas al cumplimiento de un requisito personal y otro temporal: la prestación de los servicios debe ser realizada por empleados de la empresa o por personas contratadas para ello y debe durar al menos 6 meses.

Estas limitaciones fueron igualmente criticadas porque, como resultado del avance tecnológico, las actividades podrían tener una corta duración y resultar igual sumamente rentables para la empresa prestadora. Además, el período durante el cual el personal de la empresa no residente permaneciera en el territorio del Estado de la fuente era irrelevante respecto al derecho de dicho Estado de gravar el correspondiente ingreso. Sin perjuicio de ello, al ser el objetivo de un tratado la promoción del comercio internacional y el desarrollo, la idea detrás de estos límites es que una empresa se vea alentada a iniciar operaciones auxiliares o preparatorias, sin quedar inmediatamente sujeta a imposición, facilitando un compromiso a más largo plazo.<sup>26</sup>

Luego de dichas deliberaciones, la disposición que significa un nuevo literal b) al párrafo 3 del Art. 5 quedó redactada del siguiente modo:

*The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period.*

Finalmente, respecto a la prestación de servicios profesionales fuera de la relación de dependencia, el modelo ONU extiende la Potestad Tributaria del Estado de la fuente para aquellos casos donde no exista la “base fija” del modelo OECD, pero el prestador haya permanecido más de 183 días dentro de un período de 12 meses en dicho país.

## C) La práctica de los Estados

De acuerdo a un estudio del IBFD, aproximadamente el 25% de los tratados celebrados entre 1980 y 1997 contienen una provisión específica, similar a la propuesta en el modelo ONU, respecto a la prestación de servicios.<sup>27</sup> En 2004, KOSTERS detectó 220 tratados que contienen dicha disposición y, excepto por dos de ellos, todos fueron celebrados entre países en vías de desarrollo.<sup>28</sup> A modo de ejemplo, ella se encuentra

21. Tanto el modelo de convenio como el manual fueron actualizados en el año 2001.

22. MANSURY, R.: *Tax treaties from the Perspective of a non-OECD Country en Taxation and Investment Flows*, OECD, Paris, 1994, p.150

23. Ver *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developer and Developing Countries*, ONU, New York, 1979, p.75.

24. Ver *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developer and Developing Countries*, ONU, New York, 2001, p.104.

25. Idem, p. 72 y 105.

26. Idem, p.72-73.

27. WIJNEN, W.F.G. y MAGENTA, M., *The UN Model in Practice*, IBFD, 1997, p.576.

28. KOSTERS, Bart: *The United Nations Tax Convention and it's Recent Developments*, Asia-Pacific Tax Bulletin, January /February 2004, IBFD, p.8.

presente en los tratados celebrados entre Argentina-Reino Unido, España-Argentina, Argentina-Canadá<sup>29</sup>, Alemania-China, Canadá-Indonesia, Canadá-Chile, USA-China, Australia-China, Australia-Tailandia, Austria-Arabia Saudita, etc. Asimismo, China ha adoptado este EP de servicios en su legislación interna<sup>30</sup>, iniciativa que ha sido seguida por nuestro país en la Ley 18.083.

Otra opción de gravar la prestación de servicios en la fuente, especialmente respecto a aquellos servicios considerados “técnicos” y en función de lo dispuesto en el modelo ONU, ha sido su inclusión dentro de la definición de *regalías* del inciso 3° del art. 12. Como ya vimos, hubo ciertos países que se reservaron el derecho de gravar las regalías en la fuente y, asimismo, de considerar incluidas en tal concepto a los servicios de asistencia técnica. Esto se ha visto reflejado en una serie de tratados, como los celebrados por Argentina con España y Canadá<sup>31</sup>, Reino Unido, Holanda y Noruega. Sin embargo, dichos CDI no contienen una definición expresa de asistencia técnica, lo cual puede provocar problemas de calificación si los Estados parte recurren a la cláusula “*lex-foi*”.

Otros tratados, fieles al Principio de la Territorialidad e inspirados en el Art. 14 del Modelo del Grupo del Pacto Andino, confieren expresamente Potestad Tributaria al Estado donde los servicios son prestados. Tal es el caso del convenio Chile-Argentina respecto a “las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica de cualquier naturaleza”.

Por su parte, en los tratados de Uruguay con Alemania y Hungría el propio acápite del Art. 12 lleva por nombre “Regalías y remuneraciones de servicios técnicos”, los cuales se definen como: *las cantidades de cualquier clase pagadas a personas que no sean empleadas del deudor de los pagos, por servicios prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento*. En lo que a Uruguay respecta, corresponde pues distinguir, como dice ROSETTO, entre los conocimientos al alcance de cualquier profesional (comprendidos en la definición de los servicios profesionales independientes del art. 14 o prestados en forma empresarial por una entidad –art.7), de aquellos que implican un conocimiento altamente especializado, fuera del alcance de la generalidad de quienes desarrollan la profesión (servicios técnicos propiamente dichos, art. 12).

Por último, los tratados entre países desarrollados suelen seguir fielmente el modelo OECD o, tratándose de Estados Unidos, su propio modelo del año 1996, gravando las prestaciones de servicios siempre que sean obtenidas a través de un EP (Art.7) o una base fija (Art. 14). Una excepción quizá lo constituya el viejo tratado entre Estados Unidos y Reino Unido del año 1975, el cual en su art. 12 numeral 3° lit b) incluye como regalía al suministro de asistencia de naturaleza subsidiaria, prestada para posibilitar la aplicación o goce de un derecho o propiedad intangible.<sup>32</sup>

Veamos ahora cómo se regula impositivamente la prestación de servicios por no residentes en nuestro país, a nivel exclusivamente interno, luego de la reforma tributaria.

### III. GRAVABILIDAD DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR NO RESIDENTES EN EL NUEVO SISTEMA

#### A) “Servicios” prestados desde el exterior a usuarios de Zonas Francas.

Los servicios prestados y las enajenaciones de bienes inmateriales a usuarios de Zonas Francas por no residentes, se encuentran exonerados tanto del IRAE como del IRNR (art. 151 del Decreto 150/007 y art. 23 inciso final del Decreto 149/007). Esta exoneración es lógica pues se trata de rentas que derivan de actividades realizadas en el exterior y, por tanto, no estrictamente de “fuente uruguaya”. Además, no le resultan aplicables la ficción que analizaremos en el numeral siguiente respecto a los servicios técnicos, ya que los usuarios de Zonas Francas no son contribuyentes del IRAE (arts. 9 y 52 lit P) T4 TO 1996).

29. Ver GOTTLIEB, Gabriel, *Asesoramiento técnico prestado desde el exterior: beneficios de los tratados para evitar la doble imposición*, La Ley, 1996-C, 1494.

30. Ver VAN DER BRUGGEN, Edwin: *International Tax Aspects of Providing Consulting Services on the Premises of the Client*, ABAC Journal, Vol. 21, Nro.2.

31. Ver GOTTLIEB, ob.cit.,1499.

32. Este tratado recoge un concepto de asistencia técnica similar al manejado por GNAZZO en ob.cit., esto es, que dicho término incluye una regalía propiamente dicha y una prestación de trabajo que a ella le accede. El nuevo tratado del año 2001 entre EEUU y Reino Unido, que aún no ha entrado en vigor, eliminó esta ampliación de la definición. Ver VAN RAAD, ob.cit., p.1140 y 1154.

## B) “Servicios técnicos” prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE.

### 1) Antecedentes – el IRIC instantáneo

La Ley 14.252 creó el IRIC instantáneo sobre la “asistencia técnica” prestada a sujetos pasivos del IRIC anual por personas físicas o entidades domiciliadas en el exterior. Esta norma fue modificada por la Ley 15.767, que introdujo una hipótesis de exoneración cuando los honorarios estuvieren gravados en el país del prestador del servicio y no existiere *tax credit* por el impuesto devengado en Uruguay.

La creación de este típico *withholding tax* tuvo la finalidad teórica de evitar subsidiar a fiscos extranjeros, pero en la práctica la DGI la utilizó como una norma de control frente a la eventual deducción de gastos ficticios o el incremento artificial de gastos reales<sup>33</sup>, tema que adquiere una especial relevancia tratándose de transacciones entre partes vinculadas.<sup>34</sup>

Respecto a la definición de “asistencia técnica”, la doctrina mayoritaria y el propio TCA opinaban que debía restringirse al asesoramiento en materia industrial, mecánica, productiva o similar<sup>35</sup>, mientras que la DGI entendía que el concepto era amplio, abarcando el asesoramiento en cualquier tipo de materia y la ejecución material de tareas para el beneficiario de los servicios.<sup>36</sup>

Con la intención de adaptar la normativa local a la tendencia internacional y de terminar con las polémicas en torno al mencionado concepto<sup>37</sup>, la Ley 17.453 del año 2002 modificó las disposiciones existentes y sustituyó el término “asistencia técnica” por “servicios técnicos”, brindando una definición muy similar a la contenida en los CDI celebrados por Uruguay y ampliando considerablemente el elenco de servicios gravables.

### 2) Solución actual

Si bien en virtud del art. 1 del nuevo Título 4 (IRAE) y art. 1 del nuevo Título 7 (IRPF) del TO 1996, Uruguay continúa siendo uno de los escasos países aferrados al Principio de la Territorialidad, el art. 7 del título 4 contiene algunas excepciones al principio. En lo que al objeto del presente trabajo respecta, el inc.3 de dicho artículo hace una ficción y considera de fuente uruguaya a “**las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto**” (IRAE). Esta disposición se reitera en el inc. 2 del art. 3 del nuevo Título 8 TO 1996 (IRNR).

Por su parte, el art. 21 del Decreto 149/007 estima la renta de fuente uruguaya en un 5% del total del ingreso, siempre que los ingresos comprendidos en el IRAE que obtenga el usuario de los servicios no superen el 10% de sus ingresos totales.

En consecuencia, en virtud del nuevo sistema, las remuneraciones pagadas a quienes, **desde el exterior**, presten servicios a contribuyentes del Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas, estarán sujetas a retención por parte de la entidad pagadora en concepto de Impuesto a la Renta de los No Residentes.

Este fragante apartamiento del Principio de la Territorialidad fue oportunamente criticado por VALDÉS COSTA con la introducción del IRIC instantáneo en el año 1974, porque resulta discriminatorio y dificulta la introducción de tecnología al agravar la doble imposición internacional.<sup>38</sup> Además, en un plano teórico, no se justifica un diferente tratamiento entre la importación de bienes y la importación de servicios, donde el precio corresponde a un pago de capital y no a una renta atribuible a un factor de producción.<sup>39</sup> En este sentido, el Working Party Nro.1 de la OECD también ha afirmado enfáticamente que el mero hecho de que el

33. HOUNIE, Isabel: *Panorama del IRIC sobre servicios técnicos a tres años de las modificaciones de la Ley 17.453*, Revista Tributaria XXXII, Nro. 186, p.324; BLANCO, Andrés: *IRIC sobre regalías y servicios técnicos: análisis jurídico de las modificaciones introducidas por la Ley No 17.453*, Revista Tributaria XXIX, Nro. 169, p.432.

34. Ver al respecto COSTA, Leonardo: *El IRIC uruguayo y los contratos de servicios entre empresas vinculadas frente a un proceso de integración*, Revista Tributaria XXIV, Nro.139, p.373ss.

35. En las VII Jornadas Latinoamericanas de Caracas del año 1975 se establece que la asistencia técnica “cubre los servicios de asesoramiento de carácter industrial, tecnológico o similar, pero no los servicios profesionales propiamente dichos”. Ver en Revista Tributaria II, Nro. 8, p.306. Asimismo, ver sentencias del TCA Nro. 366/89, 930/93 y 10/05 entre otras.

36. Ver ROSSETTO, Jorge: *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio*, Parte I, Rosgal, Montevideo 1975, p.43-44; SHAW, José Luis: *El Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio* en Manual de Derecho Financiero, Vol.III, FCU, Montevideo 1988, p.141ss.

37. HOUNIE, ob.cit., p.325.

38. VALDÉS COSTA, Ramón: *Los tratados tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo*, Revista Tributaria II, Nro.7, p.193.

39. Ver XAVIER, ob.cit., p.345-347, para quien solo en el país de residencia, frente a la contabilidad global de la empresa, es posible determinar si existe o no utilidad tributable.

pagador del servicio sea residente de un Estado, no constituye un nexo suficiente para otorgar Potestad Tributaria sobre dicho ingreso a ese Estado.<sup>40</sup>

El Estado uruguayo busca con esta norma neutralizar el efecto de la deducción del pago por el servicio prestado y la consecuente erosión de la base imponible, resultado que de todas formas puede alcanzarse no admitiendo la deducción de dicho gasto. Además, si se tiene presente la deducción proporcional del art. 20 del T4, por la diferencia de alícuotas entre el IRAE y el IRNR, la empresa residente sólo podrá deducir el 48% de ese gasto, lo cual en lugar de una erosión significa un ilegítimo engrosamiento de la base imponible a favor del fisco uruguayo. Ese 48% puede incrementarse proporcionalmente a la tasa de imposición efectiva que el no residente tenga en el exterior, pero la deducción nunca podrá superar al 100% del costo.<sup>41</sup>

### 3) Concepto de “servicios”

El art. 11 del Decreto 149/2007 que reglamenta el IRNR aclara que **“solamente se considerarán de fuente uruguaya las rentas derivadas de la prestación de servicios de carácter técnico, prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo”**. De este modo, a través de un Decreto y, por tanto, en forma ilegal, se restringe el ámbito de aplicación de la ley a hipótesis en las que los servicios tengan carácter “técnico”, recurriendo para ello a la definición de la Ley 17.453.

Siguiendo el excelente análisis de BLANCO, puede decirse que “servicios técnicos” son aquellos prestados por quien (persona física o entidad) tiene un especial conocimiento o habilidad científica o tecnológica (en sentido amplio), cuya causa consiste en el aprovechamiento de dicho conocimiento, cuyo objeto implique el desarrollo del mismo y en los cuales el prestador asume un rol eminentemente activo en su cumplimiento. Dentro de este concepto quedarían incluidos todos los servicios de asesoramiento, sea cual sea la materia, incluso los servicios de naturaleza comercial, jurídica, financiera y contable que antes quedaban excluidos doctrinaria y jurisprudencialmente de la definición de asistencia técnica y los servicios que, prestados por quien tenga un conocimiento especializado, supongan además la ejecución material de tareas por parte del prestador en beneficio del prestatario.<sup>42</sup> Por su parte, quedan excluidos servicios como los de transporte y aquellos brindados por agentes de ventas en el exterior, ya que su causa no es el aprovechamiento y su objeto no es el desarrollo de habilidades científicas o tecnológicas.<sup>43</sup>

En definitiva, todos los servicios prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE y que impliquen el desarrollo de un conocimiento especializado, científico o tecnológico por parte del prestador, están gravados en Uruguay por el IRNR, sin que, a diferencia de lo que acontecía en el viejo IRIC instantáneo, se prevea mecanismo alguno para evitar su doble imposición internacional.

Veamos ahora qué sucede cuando el servicio (en sentido amplio) es prestado efectivamente en Uruguay.

## C) “Servicios” prestados en Uruguay por no residentes<sup>44</sup>:

### 1) Sin Establecimiento Permanente

De acuerdo al Principio de la Territorialidad, todo servicio prestado en Uruguay se encuentra gravado sin importar el domicilio, la residencia o la nacionalidad del prestador. El tipo de gravamen dependerá del grado de vinculación que se tenga con el territorio nacional, el cual se mide en función de los criterios de la Residencia y el EP. Así, si el prestador es una entidad que no ha sido constituida de acuerdo a las leyes nacionales o una persona física que no tiene su residencia fiscal en Uruguay, y que no actúan a través de un EP, será contribuyente del IRNR.

### 2) A través de un “EP físico”

En otro escenario, la persona física o la entidad no residente, presta servicios en Uruguay a través de un EP, esto es, de un “lugar fijo de negocios en la República” por medio del cual un “no residente realice todo o

40. OECD Working Party Nro.1, ob.cit., Num. 42.18

41. Si la tasa en el exterior fuera del 10%, por ejemplo, se podría deducir el 88% del gasto, pero si la tasa extranjera es de 20%, la carga total sería 32%. En este caso se puede deducir el 100% del gasto, pero la deducción no se incrementa un 28%.

42. BLANCO, ob.cit, p.432-433.

43. Idem, p.433. Asimismo, ver al respecto consultas 4182 y 4358 de la DGI.

44. A los efectos de este trabajo, no se tienen en cuenta aquellos servicios vinculados a los proyectos de construcción o instalación de equipos o maquinaria compleja que pueden llegar a configurar un “EP de construcción” si tienen una duración mayor a los 3 meses, independientemente que cuenten para su realización de un EP físico o no.

parte de su actividad” (Art. 10 T4 TO 1996) o tiene un EP a su disposición, preste los servicios a través de él o no, porque nuestra ley recoge el cuestionable fuero de atracción global del EP<sup>45</sup>.

En una primera hipótesis, si el prestador es una persona física, con EP en Uruguay, nuestra normativa presenta un vacío. En efecto, tratándose del IRNR, el Art. 5 del T8 establece como contribuyentes a “las personas físicas y demás entidades, no residentes en territorio nacional, en tanto no actúen en dicho territorio mediante establecimiento permanente”.<sup>46</sup> Por lo tanto, si el no residente tiene EP en Uruguay<sup>47</sup>, no sería un contribuyente del IRNR.

Sin embargo, en el Art.9 lit. B) del T4, se establece claramente que el contribuyente es el “**EP de entidades no residentes** en la República” y **la persona física no es considerada una entidad** en el contexto de la ley o de los decretos, ya que son varias las normas que distinguen entre ambas. Además, el acápite del Art. 10, que define al EP, dice “Establecimientos Permanentes **de entidades no residentes**”, aunque luego diga 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”.

Finalmente, esta persona física no tributaría IRPF porque el mismo grava a las personas físicas residentes en territorio nacional (Art.5 T7). En consecuencia, este no residente no quedaría comprendido en ningún aspecto subjetivo de los hechos generadores de los referidos impuestos.

Sin perjuicio de que este vacío se encuentra en la ley y no correspondería ser colmado reglamentariamente, la DGI probablemente interpretará que el término “entidad” comprende tanto a personas físicas (entidad física) como no físicas (entidad jurídica, moral) y, de ser necesario, un decreto saldría con idéntica interpretación. Pero la Ley 18.083 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 residentes”.

Independientemente de lo antedicho, a los efectos de este análisis se hará como si dicho vacío no existiera. De este modo, tanto una entidad como una persona física no residente, puede tener a su disposición efectiva en territorio uruguayo un “EP físico”, a través del cual preste los servicios contratados.

La definición del EP físico o material contenida en el inciso primero del Art. 10 del T4 coincide con la definición del Art.5 de los Modelos OECD, ONU y USA y, por tanto, con la casi totalidad de los CDI existentes. Dado que dicha definición ya ha sido objeto de exhaustivos análisis, basados fundamentalmente en los Comentarios al Art. 5 del modelo OECD, simplemente nos limitaremos a mencionar los requisitos indispensables para su configuración:

- *un lugar de negocios* – se entiende por tal a cualquier espacio, objeto físico o conjunción de objetos físicos a disposición efectiva del no residente, sin importar el título, utilizados para desarrollar una actividad empresarial.

- *fijo* – debe existir, por un lado, una conexión entre el lugar y un determinado punto geográfico y, por otro, es necesario cierto grado de permanencia en el territorio del Estado, que se estima en 6 meses.

- *por medio del cual el no residente realice toda o parte de su actividad* – la actividad no tiene que ser necesariamente productiva ni permanente, sino que basta que las operaciones posean cierta regularidad y sean, en principio, llevadas a cabo por personas.<sup>48</sup>

Esta definición se complementa con la enumeración de algunos casos que, *prima facie*, podrían ser considerados EP, aunque de acuerdo a la OECD hay que verificar si en cada caso existe un “lugar fijo de negocios”. Así, por ejemplo, una “oficina” o una “sede de dirección” que no disponga de instalaciones materiales “fijas” no configurarían un EP.<sup>49</sup> Por otro lado, analizando justamente dicha posibilidad, hay quienes entienden que la enumeración del inciso segundo no implica una concretización de la definición general, sino una extensión de la misma. Esta es la posición de, por ejemplo, el Bundesfinanzhof alemán, el cual ha sostenido que “las sedes de dirección” son EP *qua definitione*, ya que no requieren de ningún lugar fijo.

45. De acuerdo al art. 11 T4, los EP deben computar en la liquidación del impuesto **todas las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior**, hayan sido obtenidas a través del EP o no, en un claro apartamiento del art. 7 del modelo OECD, según el cual el Estado de la fuente tiene Potestad Tributaria siempre que las ganancias de la empresa sean atribuibles al EP.

46. El art. 13 del Decreto Reglamentario menciona como contribuyentes del IRNR a las “personas físicas y entidades no residentes” que no sean contribuyentes del IRPF ni del IRAE.

47. Lo cual es perfectamente posible porque las definiciones de EP y Residencia no coinciden. Así, sería el caso de un no residente que tuviera una oficina, un taller o un agente en Uruguay con poder para celebrar contratos en su nombre y no permaneciera 183 días ni tuviera el centro de sus intereses económicos o personales (presunción de residencia por cónyuge e hijos menores) en Uruguay. Sobre los criterios de la ley uruguayana para configurar la residencia fiscal ver FRASCHINI, Juan Ignacio: *La incorporación del principio de residencia fiscal al sistema tributario uruguayo*, Revista Tributaria XXXIII, Nro. 193, p.475ss.

48. En principio, porque existen numerosos ejemplos en derecho comparado en los cuales la actividad de la empresa se realiza “con” la instalación de maquinaria y no “por medio de ella”, existiendo de todos modos en estos casos sendos EP (oleoductos, instalación y mantenimiento de equipos, etc.)

49. XAVIER, ob.cit., p.334.

Sin perjuicio de lo anterior, si el prestador del servicio utiliza el “lugar fijo de negocios” para prestar servicios de carácter auxiliar (por ejemplo a un contrato de *royalty*) o preparatorio, no se configuraría EP por la exclusión del numeral 6 del inciso 3 del Art.10 T4.<sup>50</sup> En este caso, sería un contribuyente del IRNR y no del IRAE.

Finalmente, podría suceder que el no residente comience a desarrollar sus actividades sin un EP, en cuyo caso la empresa prestataria efectuaría una retención sobre el importe acordado por concepto de IRNR y, por servirse luego de “un lugar” o de ciertas instalaciones en forma regular, configure un EP. En este factible escenario, se entiende que el EP existe desde el comienzo mismo de las actividades, lo cual significará en la práctica dificultades para el prestador (trámites administrativos, contabilidad suficiente, reliquidación del tributo) y para el prestatario, quien si bien dejaría de ser *ipso facto* agente de retención del IRNR, querrá tener la certeza de que, a juicio de la DGI, efectivamente tal extremo se ha verificado. Similares dificultades pueden plantearse en el caso de una persona física no residente que dispone de un EP en Uruguay y que luego se convierte en residente. En esta situación, esa persona física dejaría de tributar IRAE (salvo que luego ejerza la opción o quede preceptivamente incluido) y pasa a ser un contribuyente del IRPF.

### 3) A través de un “EP Agente”

Una tercera posibilidad que tiene el no residente para quedar sujeto al IRAE es contar en Uruguay con una persona que “ostente y ejerza habitualmente en la República poderes que la faculten para concluir contratos” en su nombre, lo cual se conoce como “EP agente”.

Este EP personal corresponde distinguirlo de agentes independientes como los comisionistas y corredores, quienes normalmente tienen un mandato sin representación, son enteramente libres para organizar su trabajo, seleccionar a sus empleados y a su clientela, actúan dentro del giro de sus negocios y asumen el riesgo empresarial. Tienen responsabilidad, pero no subordinación y no están sometidos al control del principal, quien confía en sus conocimientos y aptitudes. Por el contrario, el EP agente tiene un poder para celebrar contratos en nombre de la empresa, depende económicamente de ella y está sometido a su dirección, sin asumir el riesgo empresarial.

De acuerdo al literal a) del párrafo 4 del Art. 10 T4, el EP agente existe siempre y cuando este representante dependiente no realice las actividades que integran el “catálogo negativo” (auxiliares o preparatorias) o que, sirviéndose de un “lugar fijo de negocios” realice exclusivamente dichas actividades.

### 4) A través de un “EP de servicios”

Finalmente, el no residente puede igualmente llegar a tributar IRAE en caso de configurar un EPS, tal como lo veremos en el capítulo siguiente.

### 5) Resumen

En virtud de lo expuesto, el prestador del servicio no residente tributará en Uruguay IRNR con una tasa del 12% sobre la contraprestación por el servicio prestado (ingreso bruto) siempre que no tenga a su disposición en Uruguay un EP. De configurarse alguna de las modalidades de EP analizadas, el no residente deberá tributar IRAE por todas sus rentas de fuente uruguaya, sean estas atribuibles al EP o no, a una tasa del 25% sobre la renta neta. Si el prestador es una persona física (profesional independiente) que, por permanecer 183 días en territorio nacional, se convierte en residente, pasará a tributar IRPF y el EP, en su caso, dejará de existir a efectos fiscales.

## VI. EL EP DE SERVICIOS COMO CONTRIBUYENTE DEL IRAE.

El literal H) del inciso 2° del Art. 10 T4, copiado claramente del modelo ONU aunque con una diferencia sustancial respecto al mismo (que lo empeora), extiende la definición de EP a los casos de “prestación de servicios”. Así, de acuerdo a la ley uruguaya, la expresión EP comprende: “*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) du-*

50. La función del catálogo negativo o situaciones expresamente excluidas que contiene el inciso 3 del Art. 5 de los Convenios y de nuestro propio Art. 10 T4 es evitar la tributación en la fuente de aquellas actividades poco relacionadas con la obtención de ganancias y, por lo tanto, resulta problemático realizar la atribución de ganancias al EP. Ver Comentarios al Art.5 en VAN RAAD, ob.cit., p.108.

rante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses”.

A continuación, intentaremos analizar los distintos extremos que deben verificarse para que una empresa no residente tenga un EPS en Uruguay.

## A) Requisito objetivo: “servicios, incluidos los de consultoría”

En primer lugar, este EP se verifica únicamente con “la prestación de servicios, incluidos los de consultoría” y, al igual que su fuente, la ley 18.083 no define ninguno de los dos términos, sea en forma positiva o negativa.

Como dice VAN DER BRUGGEN, todo parece indicar que el término es una “*catch all phrase*” que comprende todos los servicios relativos al desarrollo de una empresa o un negocio<sup>51</sup>, sin importar su exacta naturaleza (financiera, comercial, informática, de producción, de marketing, etc.).

Sin embargo, a nivel de un CDI puede intentarse una definición negativa en función de aquellos ingresos derivados de actividades que se encuentran específicamente reguladas en otras disposiciones. Así, podrían quedar fuera las regalías por concepto de *know-how* (Art.12), los servicios personales independientes (Art.14) y servicios personales dependientes (Art.15), los servicios vinculados a la construcción e instalación de maquinaria (Art.5 inc.3 lit a)) y los servicios de carácter auxiliar o preparatorio (Art. 5 inc.4). Como veremos, los servicios personales independientes sí quedarían comprendidos en el EPS uruguayo, si el profesional se sirve de empleados u otro personal contratado.

### 1) Servicios

Si bien en el título 4 del TO1996 no existe ninguna norma que defina el término “servicios”, sí la hay en el título 10, en materia del IVA, donde se encuentra gravada toda “*prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación.*”

BLANCO señala que esta definición residual negativa comprende a las prestaciones de hacer o de no hacer, conceptos que intrínsecamente comportan una ejecución extendida por un cierto lapso, que puede ser reducido a una duración mínima, pero en forma muy excepcional a un instante preciso, como en el caso de la circulación de bienes.<sup>52</sup> En similar sentido, BERGSTEIN entiende que esta noción es amplísima, comprensiva de toda clase de situaciones o conductas – excluidas las enajenaciones – que proporcionen a la otra parte una ventaja.<sup>53</sup>

Por su parte, la Real Academia define “servicio” como toda “*prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales*”<sup>54</sup> y, en el ámbito jurídico, NICOLIELLO habla de toda “*actividad económica de carácter terciario, o sea que, a diferencia de la agropecuaria o industrial, resulta de la sola acción profesional*”.<sup>55</sup>

En forma preliminar, podría decirse entonces que “servicio” 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).

Si bien estas actividades tendrían, en principio, la potencialidad de originar en Uruguay un EP, de haber sido la ley nacional fiel a dicho Principio, habrían quedado incluidas solo aquellas realizadas a través de la conjunción de capital y trabajo (“servicios empresariales”). Pero este no es el caso, porque nuestro sistema considera como empresariales las rentas obtenidas por el EP, “cualquiera sea el factor utilizado” (Art.3 lit. A) T4), aunque luego por vía reglamentaria (y consecuentemente ilegal) se eliminan las rentas puras de capital.<sup>56</sup>

51. VAN DER BRUGGEN, ob.cit.

52. BLANCO, Andrés: *El aspecto temporal del hecho generador del IVA en las prestaciones de servicios*, Revista Tributaria XXIV, Nro. 137, p.126.

53. BERGSTEIN, Jonás: *La exportación de servicios y los servicios de asesoramiento. Notas a propósito del literal “A” del art. 1 del Decreto Nro.386/000 del 28 de diciembre de 2000*, Revista Tributaria XXVIII, Nro.164, p.612.

54. Diccionario de la Lengua Española, voz *servicios*, num.20, Real Academia Española, 21 Edición, Tomo II, Espasa

55. NICOLIELLO, Nelson: *Diccionario Jurídico*, Montevideo, 1995, p.166.

56. Art. 1 Decreto 208/2007. Si, cualquiera sea el factor utilizado, las rentas de los EP son empresariales a juicio del legislador, esto incluye a las rentas puras de capital y el Poder Ejecutivo no tiene potestad alguna para dejarlas fuera. Sin perjuicio de ello, la solución es compatible, aunque debió extenderse también a las rentas puras del trabajo, por ser intrínseco al concepto mismo de EP la obtención de rentas empresariales.

Al quedar excluidas las rentas puras del capital, podría interpretarse que lo mismo acontece con el contrato de *know-how*, comprendido dentro de las regalías de acuerdo a los Comentarios al Art. 12 Modelo OCDE.<sup>57</sup>

En efecto, la OCDE distingue entre *know-how* y *contract for the provision of services*, donde los servicios son prestados en el marco de un proyecto, con un resultado esperado, por alguien que puede utilizar conocimientos especiales en su desempeño, pero que no se compromete a suministrar a la otra parte dichos conocimientos. En el *know-how*, por el contrario, el proveedor transfiere *información relativa a experiencias comerciales, industriales o científicas*, como un maestro a su aprendiz, con el propósito de que este último adquiera dichos conocimientos y los utilice por sí mismos, pero sin garantizar el resultado de dicha utilización. En el contrato de servicios, el prestador no transfiere sus conocimientos, sino que los utiliza para satisfacer una necesidad del prestatario.

Por consiguiente, en el caso del *know-how* existe una cesión del derecho a utilizar ciertas experiencias a cambio de un precio (renta pura del capital), pero estas experiencias requieren, para su uso, de una previa e imprescindible transferencia de conocimientos. La pregunta es pues, si esta transferencia es una actividad incluida dentro del concepto de "prestación de servicios" y si, de verificarse los restantes requisitos legales, podría configurar un EPS. En nuestra opinión, la respuesta es, por dos razones, negativa.

En primer lugar, al ser el *know-how* una parte de un contrato de transferencia de tecnología en el cual se concede el derecho al uso de bienes inmateriales (patentes, modelos de invención, etc.), siendo esta última la finalidad propiamente dicha del mismo, son ingresos provenientes *predominantemente* del factor capital (regalía) o rentas puras del capital.<sup>58</sup> Como dice SHAW, la determinación de si una renta deriva en forma predominante de un factor u otro, no depende del monto de capital aplicado o de la cantidad de trabajo utilizado, sino de la trascendencia cualitativa de cada factor en el desarrollo de la actividad.<sup>59</sup> Se trata de servicios que acceden al contrato de *royalty*, pero que no modifican la naturaleza de las rentas que derivan del mismo, rentas que se encuentran, como vimos, reglamentariamente excluidas de nuestro EP.<sup>60</sup>

En segundo lugar, la cesión del derecho al uso de cierta información acontece, al igual que en el caso de una venta, en un momento preciso y si, tal como puede acontecer con una venta, ciertos servicios post transacción son prestados para capacitar al prestatario para hacer uso del bien "cedido" o "vendido", estos servicios tienen una clara naturaleza accesoria a dicho contrato, por lo que quedarían comprendidos, como veremos *infra num 5*, en la exclusión que realiza el inciso 3 del art. 10 T4.

En consecuencia, en la práctica quedan únicamente comprendidos en este ámbito aquellos servicios que originen rentas empresariales propiamente dichas o rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia, excepto los servicios vinculados a la construcción o instalación de maquinaria, ya que ellos ingresarían dentro del concepto de "EP de construcción" del literal g) del inciso 2º del art. 10 T4, y los de carácter auxiliar o preparatorio.

## 2) Consultoría

Los servicios de consultoría tampoco se encuentran definidos ni en el modelo ONU ni en nuestro derecho. De acuerdo al Diccionario de la Real Academia, "consultoría" es la "actividad del consultor", esto es, de una "persona experta en una materia sobre la que asesora profesionalmente".<sup>61</sup> Consultoría tendría entonces un contenido más restringido que "asesoría", concepto este que, siguiendo la interpretación de BERGSTEIN, equivaldría a servicios personales, esto es, aquellos cuya esencia es una actividad o energía humana.<sup>62</sup>

Consultoría significaría entonces el suministro de 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. Comprendería pues aquellos servicios de asesoramiento prestados en forma profesional, por quien tiene un conocimiento especializado en alguna materia. En este sentido, existiría una coincidencia con la definición de "servicio técnico" ya analizada, quedando incluidos dentro del EPS el asesoramiento en

57. En el numeral 11.1 de los Comentarios, el contrato de *know-how*, en tanto "*information concerning industrial, commercial or scientific experience*", es definido como aquel en el cual "*one of the parties agrees to impart to the other, so he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public*".

58. Aunque no en el criterio sustentado por la DGI en el sentido de que puro equivale a 100% de un factor o del otro, criterio de imposible verificación fáctica.

59. SHAW, José Luis, ob.cit., p.36-37.

60. El art. 125 del Decreto 840/988, reglamentario del IRIC, consideraba como regalía a las "simples informaciones sobre mejoras, perfeccionamientos y otras novedades relacionadas con patentes de invención, procedimientos patentables y similares."

61. Diccionario de la Lengua Española, voz *consultor*, num.3, Real Academia Española, 21 Edición, Tomo II, Espasa

62. BERGSTEIN, ob.cit., p.618.

materia tecnológica, informática, científica, industrial, agropecuaria, legal, contable, comercial, financiera, recursos humanos, etc.

## B) Requisitos geográficos:

### 1) Los servicios deben ser “prestados” “en” Uruguay.

En segundo lugar, si bien nuestro texto se aparta sensiblemente de su modelo al no mencionar explícitamente que las actividades deben realizarse “*within a Contracting State*”, debe entenderse de todos modos que la actividad de prestación de servicios tiene que realizarse materialmente en territorio uruguayo. Esto, que podría resultar evidente, no lo es.

En efecto, el modelo ONU habla de “*furnishing*”, acción y efecto de “*furnish*”, lo cual significa “*suministrar, facilitar*”<sup>63</sup> y equivale a una de las definiciones de “prestar” (*dar o comunicar*)<sup>64</sup>, por lo que “prestación” puede entenderse como la “*acción y el efecto de*”<sup>65</sup> dar o comunicar algo. Consecuentemente, un servicio puede ser consecuencia de una actividad realizada en un Estado (el diseño de un plan o una estrategia, la opinión de un experto, etc.) y cuyo resultado final, producto, sea comunicada en otro Estado. En este caso, el servicio, estrictamente, es “prestado” en Uruguay, lugar donde, en realidad, el mismo sería utilizado e explotado, criterio que tradicionalmente la doctrina latinoamericana ha entendido aplicable para definir la fuente de las regalías y no para los servicios.

Asimismo, el resto de la definición no ayuda, ya que un no residente puede contratar personal en Uruguay para desarrollar actividades en otro Estado por un período mayor a 6 meses y luego prestar (“en el sentido de comunicar”) el resultado de dichas actividades en Uruguay. Tal sería el caso de un experto nacional que fuera contratado por una consultora extranjera para trabajar en el exterior en un proyecto cuyo resultado será prestado a un cliente local. De este modo, podría llegar a quedar configurado un EPS de dicha firma de consultoría extranjera.

Además, podría pensarse *a contrario sensu* que si el legislador nacional excluyó el giro “*within a Contracting State*” fue porque consideró que a los efectos del EPS uruguayo, resultaba irrelevante el lugar donde las actividades materiales se llevaran a cabo.

Sin embargo, este literal H) queda “comprendido” dentro de la expresión “establecimiento permanente” y consecuentemente, el legislador habría entendido que, a través de él, el no residente realiza todo o parte de su actividad en la República, no debiendo variar su tributación de la realizada por entidades que, al ser constituidas de acuerdo a las leyes nacionales, son consideradas residentes.

Por otro lado, de entenderse que las actividades del EPS pueden ser realizadas en el exterior, no tiene sentido alguno un tratamiento tributario diferente del IRNR previsto en el inciso 3 del Art.7 T4 ya analizado, por el solo hecho de que en estos servicios “prestados desde el exterior” hayan participado durante más de 6 meses personal contratado en la República. Así, habría un nuevo apartamiento del Principio de la Territorialidad basado en la circunstancia transcripta, que tendría consecuencias incluso mayores (aunque no necesariamente económicas) para el no residente, quien sería en este caso sujeto pasivo del IRAE.

A esto hay que agregar que la *ratio legis* de la disposición del modelo ONU fue, como se vio, permitir la tributación en la fuente de aquellas actividades que, si bien se realizaban dentro del territorio de un Estado, no eran hechas a través de un “lugar fijo”. Pero la realización de la actividad material en el país a través de la presencia física de personal es y continúa siendo un elemento decisivo.<sup>66</sup> Por ello VOGEL entiende que el término “*furnishing*” equivale a “*performed*” (realizado, llevado a cabo)<sup>67</sup> y no a utilizado, explotado o pagado, por lo que si ciertos planes u opiniones fueron elaboradas en el exterior y luego enviadas al estado de la fuente, eso no constituye “*furnishing*” en la fuente, ya que es claro que fueron realizadas en otro lado.<sup>68</sup>

Finalmente, esta es también la posición de la OECD respecto a la disposición proyectada, porque “*no es suficiente que los servicios relevantes sean suministrados al residente de un Estado; estos servicios tienen que ser llevados a cabo en dicho Estado*”.<sup>69</sup>

63. HARPER COLLINS, Spanish Dictionary, voz *furnish*, College Edition, Harper Collins Publishers, New York 1990.

64. Diccionario de la Lengua Española, voz *prestar*, num.3, ob.cit..

65. Idem, voz *prestación*.

66. Ver al respecto MAISTO, Guglielmo: *Los servicios de asistencia técnica y los servicios personales independientes en los modelos de tratados*, Anuario de Derecho Tributario, T.II, p.28

67. HARPER COLLINS, ob.cit. voz “*perform*”.

68. VOGEL, Klaus: *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, p.310

69. OECD Working Party Nro 1, ob.cit., num.42.31

## 2) Los servicios deben ser prestados por un “no residente”

En cuanto al segundo requisito geográfico, la actividad debe ser desarrollada por un no residente. Como ya fuera mencionado respecto al EP físico, en el caso de servicios prestados por profesionales independientes también podría suceder que el profesional (con motivo de la prestación de servicios) cumpla con algunos de los requisitos del Art. 14 y se transforme en residente. Podría incluso suceder que en forma simultánea a la configuración de la residencia en Uruguay se reúnan también los requisitos de un EPS (por permanecer 183 días), existiendo la incógnita de qué impuesto debería tributar. Tal como está redactada la disposición, parece claro que este “no residente” devenido en “residente” no puede configurar un EPS y, sin perjuicio de que pueda ejercer la opción del Art. 5 T4 o deba tributar preceptivamente IRAE por superar las 4.000.000 UI (Art. 7 Decreto 150/007), sería un contribuyente del IRPF.

### **C) Requisito personal: los servicios deben ser “prestados” por medio de empleados o personal contratado en la República.**

En tercer lugar, el texto legal exige que los servicios sean prestados mediante “empleados u otro personal”, lo cual supone la presencia física en territorio uruguayo de personas físicas, descartando aquellos servicios que son prestados sin intervención humana. Quedarían fuera del EPS entonces, situaciones en las cuales los servicios son realizados a través de máquinas y equipos automatizados (cajeros automáticos, slots, web-servers, etc.), sin perjuicio de que dichas instalaciones puedan configurar un EP físico.

El Working Party Nro.1 menciona como ejemplo del requisito geográfico, un caso que resulta enteramente aplicable al aspecto personal, esto es, el de una empresa de telecomunicaciones que proporciona servicios a un Estado a través de un satélite situado fuera de dicho Estado<sup>70</sup>. Para la OECD, no puede existir EP porque los servicios no son realizados en dicho Estado, a lo que hay que agregar que para nuestra ley tampoco lo sería, ya que un satélite no puede ser considerado “empleado o personal” de la empresa.

VAN DER BRUGGEN propone también como ejemplos el de un doctor que realiza diagnósticos con la ayuda de sofisticados medios de comunicación remotos adheridos a un sujeto, la capacitación mediante videoconferencia y la intervención de computadoras y solución de problemas informáticos a través de Internet. Analizando el inciso 3 literal b) del Art. 5 del modelo ONU, entiende que son todos casos donde puede argumentarse que los servicios son prestados “en parte” en la fuente, pero sin la presencia física del prestador del servicio y, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la disposición referida.<sup>71</sup>

El texto exige que los servicios sean prestados por “empleados” de la propia empresa, sin que la categoría, cargo jerárquico o poder de decisión tenga relevancia alguna, quedando incluidos los directores y administradores. Asimismo, puede tratarse de “empleados” u “otro personal contratado”, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia, lo que incluye tanto a profesionales independientes como empleados de otras empresas, sean estas residentes o no. En esta última hipótesis, puede llegar a plantearse la duda de cuál es la empresa que tiene el EP en Uruguay.

En efecto, podría suceder que una entidad residente (E) contrate los servicios de consultoría de una entidad del exterior (C), quien a su vez, para ese proyecto específico, contrata en Uruguay los expertos de otra compañía residente en un tercer país (P). De reunirse los restantes requisitos, ¿quién tendría un EP en Uruguay? Lo más lógico sería suponer que el EP sería de C, quien es a quien E le contrató un determinado servicio y es, en definitiva, la responsable ante E de su correcta realización. Mientras E obtenga el resultado querido, poco importa que C lo haya hecho mediante su propio personal o el de otras empresas. Sin embargo, del texto legal podría entenderse que el EP es de P, quien presta servicios “mediante su personal” contratado en la República.<sup>72</sup>

Por otro lado, la norma uruguaya se aparta sustancialmente del modelo ONU por cuanto exige la contratación en la República. Esta circunstancia, ¿se requiere también para los “empleados” del no residente? ¿o es un requisito adicional al “otro personal” que dicha entidad contrate? Parecería que esta última interpretación sería la más adecuada, ya que no tendría sentido que una entidad no residente que preste servicios en Uruguay durante más de 6 meses, no configure EP porque sus empleados fueron contratados en el exterior.

70. Idem, num.42.31

71. VAN DER BRUGGEN, ob.cit., p.23

72. Esta posibilidad pero a nivel de tres CDI que contengan la disposición del modelo ONU es comentada por VAN DER BRUGGEN, ob.cit., p.24.

De todos modos, este requisito de que el personal sea “contratado en la República” resulta verdaderamente absurdo y es una limitación que no se justifica a nivel de derecho interno.

En efecto, en el caso *supra* planteado, basta pensar en la hipótesis de que la empresa C, en lugar de contratar el personal de P, contrata un experto nacional para cumplir con el contrato con E y, a tales efectos, lo hace viajar a otro país para firmar el contrato de arrendamiento de servicios profesionales, evitando, de ese modo, la configuración del EPS. Este requisito de la contratación en la República no es más que una válvula de escape y se presta fácilmente a abusos.

Finalmente, corresponde destacar que los profesionales independientes que no utilicen personal para realizar sus actividades no podrían configurar un EPS. En su caso, podrán configurar un EP físico o tributarán como residentes si permanecen en territorio uruguayo por más de 183 días. Además, la renta obtenida por estos profesionales es considerada empresarial, siempre y cuando subcontraten servicios fuera de la relación de dependencia con personas físicas o jurídicas residentes (Art.3 inc.3º Decreto 150/2007).

## **D) Requisito temporal: seis meses dentro de un período cualquiera de doce, en relación con el mismo proyecto u otro relacionado.**

Finalmente, nuestro EPS no requiere que las actividades sean prestadas a través de un lugar fijo de negocios, sino que las mismas tengan una duración mínima de 6 meses, dentro de un período cualquiera de doce. Esta duración debe ser medida en relación a la empresa no residente y no en relación a los individuos que realizan las actividades, ya que no es necesario que el empleado o el personal contratado sea el mismo durante todo el período. De lo contrario, contratando distintas personas o cambiando los empleados a los efectos de que su permanencia en Uruguay no alcance los seis meses, se podría fácilmente evitar el EP.

Asimismo, como el aspecto temporal debe medirse “durante un período o períodos que en total excedan los seis meses”, no se requeriría que la prestación del servicio sea permanente, todos los días, sino que, en su conjunto, las actividades tengan una duración de seis meses o que la empresa esté presente durante dicho período para cumplir con el objeto de su contrato. Como bien dice el Working Party Nro.1 de la OECD “*mientras, en un día determinado, al menos un individuo esté realizando los servicios de la empresa, o esté presente a tales efectos, ese día debe ser incluido en el período o períodos a que refiere la disposición*”<sup>73</sup>

Otro aspecto importante es que ni en la norma uruguaya ni en el modelo ONU se define mes, por lo que cabría preguntarse si basta la presencia en un día<sup>74</sup> o una semana de determinado mes para considerar que fueron realizadas en “un mes”, o se requieren 183 días calendario. En nuestra opinión, esta última sería la interpretación más plausible, ya que si bien en el artículo de la residencia se habla de 183 días y no 6 meses, pudiendo alegarse que si el legislador hubiera querido contar los días calendario habría recurrido a la misma solución, no debe dejarse de lado que este EPS fue prácticamente copiado del modelo ONU e insertado en una compleja ley, que no fue votada y mucho menos discutida artículo por artículo. En todo caso, si con este EP se pretende que, por su grado de conexión, una empresa o un profesional prestador de servicios tribute como un residente, ampliando el ámbito de imposición del IRAE, no sería lógico que tal vinculación esté dada por un día o dos en un mes cualquiera.

Por otro lado, analógicamente con el otro “EP temporal”, el “EP de construcción”, puede decirse que el EPS no deja de existir sino hasta tanto no culmine definitivamente el trabajo o el mismo sea abandonado, sin tener importancia las interrupciones temporales o zafrales.<sup>75</sup>

En cuanto al comienzo del cómputo del plazo, ¿el EP existe desde la firma del contrato entre prestador y prestatario o desde que las actividades físicamente comienzan a prestarse en Uruguay? Al respecto, en conjunción con el requisito geográfico, parecería que la fecha del contrato es irrelevante y el plazo comienza a computarse con el inicio de las actividades en Uruguay. A esto hay que agregarle la utilización del sustantivo “prestación” que, como bien dice BLANCO, consiste en una “*actividad física o intelectual... y no en la mera existencia de una relación no contractual entre prestador o prestatario o de una obligación de raíz contractual.*” Lo que importa, sigue el autor, es la ejecución de las prestaciones y no la mera exis-

73. Ob Cit, num. 42.38

74. Esta ha sido la posición de China respecto a su tratado con Hong Kong, por ejemplo, posición que el State Administration of Taxation mantuvo hasta seis meses atrás, cuando entendió que si una empresa de Hong Kong no tenía personal prestando servicios en China continental durante 30 días calendario, ese “mes” debería ser descartado (DIPN 44 del 26 de diciembre de 2006).

75. OECD Commentary en VAN RAAD, ob.cit., p.106

tencia de una relación jurídica. La ley refiere al “*sustrato objetivo de un vínculo entre dos partes y no el vínculo mismo*”<sup>76</sup>

Quedan por tanto excluidas del cómputo, las actividades (preparatorias o no) que la empresa comience a realizar en el exterior a los efectos de cumplir con el contrato en Uruguay. Esta es también la solución que brinda la OECD respecto al “EP de construcción”, el cual existe desde el momento en que el contratista inicia su trabajo, incluyendo cualquier tarea preparatoria, como la instalación de una oficina.<sup>77</sup>

Asimismo, las actividades deben realizarse en función de un “mismo proyecto u otro relacionado”, lo que hay que analizar desde la perspectiva de la empresa prestadora del servicio y no de la prestataria. Así, una empresa puede tener dos contratos distintos de provisión de servicios a un mismo cliente (asesoramiento impositivo por un lado y entrenamiento en el área de management por otro) y, si bien estos dos proyectos pueden estar relacionados para el cliente (porque sirven al cumplimiento de un plan de expansión de la empresa, por ejemplo), no debería concluirse que están relacionados en el sentido prescripto en la norma.<sup>78</sup>

En cuanto a este sentido, los comentarios al modelo ONU nada dicen, reenviando a los comentarios de la OECD respecto al “EP de construcción”. Así, una obra de construcción debe ser considerada como una unidad, aunque esté basada en diferentes contratos, siempre y cuando forme parte de un todo con coherencia comercial y geográfica<sup>79</sup>. Consecuentemente, un proyecto de consultoría puede ser visto como una “unidad” independientemente de si el contrato para dicha “unidad” fue celebrado con uno o más clientes. Por ejemplo, si una empresa es contratada para asesorar *in situ* la instalación de una planta, no tiene importancia si a tales efectos fue contratada durante 4 meses por la sociedad madre y los últimos 4 meses por la subsidiaria local.<sup>80</sup>

En cuanto a este problemático aspecto de los “proyectos conexos”, el Working Party Nro.1 de la OECD propone una solución que parece adecuada, ya que con dicho término se pretendería cubrir aquellos casos en los que los servicios son prestados en el contexto de proyectos separados pero llevados a cabo por una misma empresa, siempre y cuando dichos proyectos involucren la provisión de servicios de una misma o similar naturaleza y en el contexto de contratos celebrados con una misma empresa o con empresas vinculadas.<sup>81</sup>

Por último, las actividades deben computarse dentro de un período cualquiera de doce meses, independientemente del año fiscal o calendario por el que el prestador del servicio esté siendo gravado, lo cual podría significar en una mayor carga impositiva para la empresa, si no existiera coincidencia entre Uruguay y el país de residencia en la forma de determinar dicho período.

## E) Excepción: servicios “auxiliares o preparatorios”.

De acuerdo a los numerales 5 y 6 del inciso 3 del art. 10 T.4, no existe EP cuando el lugar fijo de negocios tenga por finalidad realizar actividades de carácter auxiliar o preparatorio. Por lo tanto, si los servicios prestados tuvieran esta naturaleza, no tendrían la potencialidad de configurar EP (aún cuando el prestador dispusiera en Uruguay de un lugar fijo de negocios) y su duración tampoco debería ser tenida en cuenta para el cómputo del plazo (si, por ejemplo, resultan accesorios a un contrato de arrendamiento de servicios “principal”).

De acuerdo a los Comentarios al Modelo OCDE, un lugar dedicado a realizar las actividades descriptas en los literales *e* y *f* (nuestros numerales 5 y 6) podría llegar a contribuir a la productividad de la empresa, pero los servicios prestados son tan lejanos a la realización actual de las ganancias que resulta difícil atribuir cualquier ganancia a ese lugar de negocios. A modo de ejemplo, no constituirían EP aquellas instalaciones cuya exclusiva finalidad sea la publicidad, el suministro de información, la investigación científica o los servicios en el marco de un contrato de *know-how*.<sup>82</sup> Estas actividades se consideran auxiliares porque no integran una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa. Claro que si la empresa se dedicara exclusiva o principalmente a prestar dichos servicios, habría plena coincidencia en el objeto y existiría, por tanto, EP.<sup>83</sup>

76. BLANCO, *El aspecto temporal...*, p.132

77. Idem.

78. OECD Working Party Nro 1, ob.cit., num.42.39

79. VAN RAAD, ob.cit., p.106

80. VAN DER BRUGGEN, ob.cit., p.26.

81. Ob. Cit., num.42.40

82. OCDE, Comentarios al Art. 5 num.23 en VAN RAAD, ob.cit., p.108.

83. Ver idem, num.24

En definitiva, si la prestación de servicios resulta accesorio a una venta, a una licencia o a cualquier otra transferencia de tecnología, un EP no comenzaría a existir, sin importar cuál sea la duración del contrato. Si, por otro lado, la prestación de servicios tiene naturaleza principal, los servicios preparatorios o auxiliares a dicho contrato, no deben considerarse para el cómputo de los 6 meses de plazo.

## V. CONCLUSIONES

De acuerdo a todo lo expuesto, la prestación de servicios se encuentra gravada en nuestro país de la siguiente manera:

- A nivel de los CDI con Alemania y Hungría, las remuneraciones por servicios técnicos tributan en Uruguay hasta un máximo del 10% de su importe bruto (Art. 12), salvo que sean obtenidos a través de un EP, en cuyo caso rige el art. 7 y no hay limitación alguna. En el caso de los servicios “no técnicos”, si la actividad es realizada por una persona física, resulta aplicable el art. 14 y los ingresos serán gravables por Uruguay siempre que el prestador haya permanecido efectivamente más de 183 días en nuestro país. Si la actividad es realizada por una entidad, los ingresos serán gravables en Uruguay en la medida que exista un EP y los mismos le puedan ser atribuidos (Art. 7).

- A nivel interno corresponde distinguir entre los
  - *servicios prestados desde el exterior a usuarios de Zonas Francas*, los cuales permanecen exonerados,
  - *servicios técnicos prestados desde el exterior a contribuyentes del IRAE*, en cuyo caso se encuentra gravado por el IRNR y los
  - *servicios prestados en Uruguay por no residentes*, los cuales se encuentran gravados por el IRNR o el IRAE, si el prestatario tiene un EP en Uruguay.

En cuanto a la prestación de servicios técnicos por no residentes, la solución es, como se vio, fuertemente criticable, ya que agrava la doble imposición internacional y no existe fundamento alguno para gravar dichos pagos por el mero hecho que el servicio es “utilizado” en Uruguay.

Respecto al EPS, su inclusión en derecho interno no cumple lógicamente la finalidad de obtener Potestad Tributaria sobre ciertas actividades que, de otro modo, podrían quedar excluidas de ella, sino que equipara la tributación de residentes y no residentes cuando, por el volumen y la duración de la actividad, no existe justificación para un tratamiento diferente. Se amplía de este modo la tributación en base a IRAE en defecto del IRNR, lo cual podrá significar en una mayor recaudación o no, dependiendo de si el 25% sobre la renta neta se traduzca en un mayor importe que el 12% sobre el ingreso bruto.<sup>84</sup> Claro que el camino escogido podría haber sido otro, en forma de nuevo hecho generador del IRAE, sin desvirtuar el concepto clásico de EP al posibilitar que servicios prestados fuera de la relación de dependencia y, como tales, rentas predominantemente del trabajo, sean gravadas a través de un mecanismo conceptualmente previsto para las rentas empresariales. Si el ánimo hubiera sido meramente recaudador, también se podría haber incrementado la tasa del IVA en aquellas prestaciones de servicios realizadas por no residentes<sup>85</sup> o, directamente, no admitir la deducibilidad del gasto en la empresa pagadora.

Por otro lado, esto puede traer como consecuencia que determinados aspectos de la prestación de servicios (planificación, investigación, diseño, recolección de información, etc.) sean realizados fuera del país, ya que el prestador podría intentar minimizar el tiempo de permanencia en Uruguay para no configurar este EP, si la tributación por IRAE le fuera más gravosa.

Sin perjuicio de ello, esto no es un invento del legislador patrio, sino una copia casi textual del modelo ONU, que otros países como China también han recogido en su sistema interno. Y si bien hay ciertos aspectos que deberían ser reglamentados (definición de “prestación de servicio”, “consultoría”, “mes”, “proyecto conexo”, etc.) y otros indudablemente modificados (la contratación de personal en Uruguay), nuestro país acompaña (y no a destiempo) las nuevas tendencias que, como vimos, se han propuesto internacionalmente en esta materia.

Montevideo, julio de 2007.

84. Ver ERMOGLIO, Enrique: *El establecimiento permanente en el proyecto de reforma tributaria*, Revista Tributaria XXIV, Nro.196, p.77.

85. Como acontece en Tailandia. Ver VAN DER BRUGGEN, ob.cit., p.30.