



# **EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**SIMPOSIO TRIBUTARIO DEL  
CPCECABA - AÑO 2018**

ALBERTO MASTANDREA



## **EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

Por Alberto Mastandrea

### **INDICE:**

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
<b>2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PREVIO A LA REFORMA .....</b>	<b>4</b>
<b>3. LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA REFORMA .....</b>	<b>8</b>
<b>3.1. EL LUGAR FIJO DE NEGOCIOS .....</b>	<b>11</b>
<b>3.2. LAS OBRAS O PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN O INSTALACIÓN .....</b>	<b>13</b>
<b>3.3. LAS TAREAS PREPARATORIAS O AUXILIARES.....</b>	<b>16</b>
<b>3.4. EL AGENTE DEPENDIENTE.....</b>	<b>18</b>
<b>3.5. EL AGENTE INDEPENDIENTE.....</b>	<b>22</b>
<b>4. A MODO DE CONCLUSIÓN .....</b>	<b>23</b>

## EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

### 1. INTRODUCCIÓN

El concepto de establecimiento permanente (en adelante, EP) es crucial para determinar el reparto de la potestad tributaria sobre los beneficios empresariales entre el estado de residencia y el estado de la fuente.

Para ANDRES EDELSTEIN<sup>1</sup>, el concepto determina en qué circunstancias un país puede someter a imposición los beneficios obtenidos por una empresa de otro Estado.

Para TERESA REOL JIMENEZ<sup>2</sup>, el EP es la figura que se utiliza en la tributación internacional para permitir el gravamen en la fuente, los beneficios derivados de actividades económicas en un país diferente al de la residencia del empresario o profesional.

Para nosotros, la única excepción en la que un Estado puede someter al gravamen los beneficios obtenidos por una empresa extranjera operando en su territorio nacional, en la forma y condiciones en las que grava a sus nacionales, se produce cuando esa empresa dispone de un EP en ese territorio nacional.

Previo a la reforma introducida por la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), nuestro Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) no contenía precisiones sobre el concepto sino sólo una descripción acotada y general, lo cual generaba la necesidad de recurrir a remisiones no autorizadas desde una perspectiva estrictamente formal.

A su vez, debido a las transformaciones existentes en las formas de hacer negocios en los últimos años, la OCDE, en el marco del Plan BEPS, sugirió replantear el concepto tradicional a la luz de los problemas surgidos, tanto por la aparición de los nuevos modelos de la economía digital como por las diferentes interpretaciones que se producían entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia sobre este concepto.

Piénsese que la diferencia entre calificar -o no- como EP, puede generar un impacto significativo en los costos fiscales que se deberá afrontar en nuestro país o en el Estado de la fuente, toda vez que, de pasar de contribuir como un beneficiario del exterior o simplemente no poseer obligación fiscal alguna en el

---

<sup>1</sup> ANDRES EDELSTEIN, Establecimiento Permanente, Tratado de Derecho Internacional Tributario, Tomo II, La Ley, Buenos Aires, p. 239.

<sup>2</sup> TERESA REOL JIMENEZ, Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente, Thomson Reuters, España, p. 109.

ámbito local, se pasará a tributar como un residente con todas las implicancias que ello posee.

En ese marco, nuestra colaboración tiene como propósito analizar los distintos aspectos del concepto de EP y destacar las similitudes y diferencias existentes entre aquel y las definiciones aportadas por los modelos actualmente existentes.

## **2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PREVIO A LA REFORMA**

Como lo hemos destacado, previo a la reforma introducida por la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), nuestra Ley del Impuesto a las Ganancias no contenía precisiones sobre el concepto con relación a los no residentes que ejercían actividades económicas en nuestro país.

En efecto, el inciso b) del artículo 69 de la LIG, disponía:

“Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior”.

Tal como lo señaló ANDRES EDELSTEIN<sup>3</sup>, de la definición sólo puede extraerse como aporte la alusión a supuestos en los cuales se encuentran “organizados en forma de empresa estable” en nuestro país, siempre que pertenezcan a personas residentes del exterior.

Para SUSANA CAMILA NAVARRINE y RUBÉN O. ASOREY<sup>4</sup>, se requería que la actividad desarrollada no sea transitoria ni accidental, sino con radicación permanente y con la finalidad productiva.

En esa misma línea, la Dirección de Asesoría Legal<sup>5</sup> destacó que la expresión utilizada por la Ley de Impuesto a las Ganancias en cuanto a establecimientos “organizados en forma de empresa estable, tiene similitud con la conocida en el derecho tributario internacional como establecimiento permanente”.

---

<sup>3</sup> ANDRES EDELSTEIN, Establecimiento Permanente, Tratado de Derecho Internacional Tributario, Tomo II, La Ley, Buenos Aires, p. 251.

<sup>4</sup> CARLOS M. GIULIANI FONORUGE y SUSANA CAMILA NAVARRINE, Impuesto a las Ganancias, Cuarta Edición, Buenos Aires, LexisNexis, P.533

<sup>5</sup> DICTAMEN (DAL) 118/99 de fecha 24/11/1999.

En cuanto a los elementos caracterizantes de estos tipos de sujetos -según esa misma Dirección- se señaló lo siguiente<sup>6</sup>:

- a) **Establecimiento**: implica un domicilio y una actividad desarrollada en él o desde él (comercial, industrial, agropecuaria, minera, de prestación de servicios o de otro tipo);
- b) **Organización en forma de empresa**: comporta la existencia de una dirección, una estructura orgánica y un patrimonio;
- c) **Estabilidad**: entraña la intención de continuidad, de perdurar.

Recurrentemente el Fisco ha complementado la defectuosa definición del Impuesto a las Ganancias<sup>7</sup>, remitiéndose al concepto de EP contenido en el artículo 2, inciso h), de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el cual establece:

“Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.

Están incluidos en este inciso, entre otros:

- Una sucursal.
- Una empresa o explotación unipersonal.
- Una base fija para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible.
- Una agencia o una representación permanente.
- Una sede de dirección o de administración.
- Una oficina.
- Una fábrica.
- Un taller.
- Un inmueble rural, aún cuando no se explote.

<sup>6</sup> La DAL cita en su definición a: CARLOS A. RAIMONDI, ADOLFO ATCHABAHIAN, El impuesto a las ganancias, Ed. De palma, pág. 351.

<sup>7</sup> DICTAMEN (DAT) 150/94 de fecha 15 de septiembre 1994 y DICTAMEN (DAT) 15/1996, entre otros.

- Una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales.
- Una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje.
- El uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa.

No se considerará establecimiento estable la realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que gocen de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios.

Tampoco se considerarán establecimientos estables los sujetos pasivos que estuvieran comprendidos en los incisos a) o b) del presente artículo.

En su caso, las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes que constituyan establecimientos estables de acuerdo con las disposiciones de este inciso, deberán actuar como responsables sustitutos del gravamen, según las normas que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

En el caso de uniones transitorias de empresas comprendidas en este inciso el responsable sustituto será el representante a que alude el artículo 379 de la Ley de Sociedades Comerciales.

A los efectos previstos en los incisos f), excepto fideicomisos financieros, y g) precedentes, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de fondos comunes de inversión, respectivamente, se encuentran comprendidas en las disposiciones del artículo 16, inciso e), de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones”.

Claramente el concepto de EP incorporado en la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (en adelante, IGMP) -con similitudes al concepto contenido en el derogado Impuesto a los Activos-, resulta mucho más abarcativo y revelador que el contenido en el propio Impuesto a las Ganancias; sin embargo, tal como lo señala DANIELA C. REY<sup>8</sup>, no resultaba ajustado a derecho extender la definición incorporada en el IGMP al Impuesto a las Ganancias ya que aquella norma no resulta de aplicación supletoria de esta última, sino, precisamente, a la inversa.

En vista de ello, nuestra ley del impuesto mantuvo aquel vacío normativo hasta la sanción de la Ley 25.063 (B.O. 07-12-1998), la cual incorpora el título IX, vinculado a las ganancias de fuente extranjera. En aquella oportunidad, el artículo 128 introduce el concepto de EP para supuestos en los cuales residentes del país obtienen ganancias en el exterior a través de ellos.

Así, el segundo párrafo del artículo 128, dispone:

“Los establecimientos comprendidos en el párrafo anterior son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros”.

Si bien reaparece en el concepto la noción de la realización de la actividad organizada en forma estable, lo cual requiere que la actividad desarrollada no sea transitoria ni accidental, sino con radicación permanente y con la finalidad productiva, se incorporan supuestos no contemplados previamente respecto de los cuales nuestro país adopta posición.

En efecto, la definición contenida en el citado artículo 128 de la LIG, incluye:

- a) construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes **cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses,**
- b) loteos con fines de urbanización, y
- c) la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512.

En ese contexto, vemos la importancia del concepto introducido por la reforma fiscal, habida cuenta de la inexistencia de normas claras que resulten de

---

<sup>8</sup> DANIELA C. REY, Reforma Tributaria, Ley 27.430, HUGO E KAPLAN (Director) y MARIO VOLMAN (Subdirector), Errepar, Buenos Aires, p.292.

aplicación para los residentes del exterior que realizan actividades estables en nuestro país, pues si bien el artículo antes comentado otorga pautas más precisas que las contenidas en el inciso b) del artículo 69 de la LIG, se encuentra destinado a un supuesto diametralmente opuesto al aquí analizado.

### 3. LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA REFORMA

Como oportunamente lo señaló GUILLERMO TEIJEIRO<sup>9</sup>, el concepto de EP cumple con un doble propósito, uno en el ámbito convencional y otro en el ámbito interno.

En el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición, el concepto de EP permite al Estado de la fuente el ejercicio de su jurisdicción tributaria para gravar las rentas de una empresa residente en el otro Estado contratante.

Bajo el derecho interno argentino, el concepto cumple con la función de determinar la forma de gravar las ganancias de fuente argentina obtenidas por una entidad extranjera dentro del territorio de la Nación.

Al igual que lo que ocurre en el modelo OCDE y ONU, el artículo bajo análisis guarda la siguiente estructura, a saber:

Párrafo 1:	Definición del concepto de EP con carácter general
Párrafo 2:	Se enumera una serie de supuestos considerados EP, siempre al amparo de la definición general del párrafo anterior.
Párrafo 3 y 4:	Se definen determinadas actividades que serán consideradas EP únicamente en función de la duración <i>temporal</i> de las mismas en el territorio.
Párrafo 5:	Se delimita negativamente el concepto de EP.
Párrafo 6:	La definición se cierra con la introducción de la cláusula de agente dependiente.
Párrafo 7:	Se excluye del concepto, el rol del agente independiente.

En cuanto a la definición de EP que adopta nuestro país, se observa una gran influencia del modelo de la OCDE, con las incorporaciones y observaciones propuestas por el plan BEPS, aunque posee ciertos rasgos característicos del modelo de la ONU.

<sup>9</sup> GUILLERMO TEIJEIRO, Problemática de los Establecimientos Permanentes en proyectos de inversión en América Latina, 2do. Encuentro Tributario Regional Latino-americano, IFA, Tema A, Panel 2, Buenos Aires, 2010.



Un aspecto importante que incorpora la reglamentación que ha trascendido y que a la fecha aún se encuentra sin publicar, se vincula con que un sujeto del exterior puede tener en forma concurrente un establecimiento permanente o más, en el país, y a la vez actuar en carácter de beneficiario del exterior, debiendo atribuir, en esos supuestos, a cada establecimiento permanente las ganancias que correspondan en función de las actividades desarrolladas, los activos involucrados y los riesgos asumidos por cada uno de ellos.

Tal posición es importante, pues una vez verificada la existencia de un EP, se hace necesario individualizar cuáles son las rentas concretamente imponibles por él. En este sentido, nuestro país pareciera inclinarse por la posición sugerida por la OCDE en este aspecto, en cuyo caso se impone en cabeza del EP exclusivamente las rentas imputables a éste, en razón de evitar, en lo posible, intervernir en la organización de la actividad económica elegida por las empresas y evitar la imposición demasiado gravosa, aun conociendo las posibilidades de evasión que puedan ser perpetradas<sup>10</sup>.

En ese contexto, el primer artículo incorporado a continuación del artículo 16 de la LIG, define:

**“Establecimiento permanente.** A los efectos de esta ley el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad.

Asimismo, el término “establecimiento permanente” comprende en especial:

- a) una sede de dirección o de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica;
- e) un taller;
- f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

El término “establecimiento permanente” también comprende:

- a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses.  
Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo

---

<sup>10</sup> Cfr. OCSE, commentaires.

anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

- b) la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del primer artículo sin número agregado a continuación del 15 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

El término “establecimiento permanente” no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer 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 o exponerlas;
- 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 con tal carácter;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), 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 las disposiciones de los párrafos precedentes, se considera que existe establecimiento permanente cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho

sujeto:

- a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculden para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;
- b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;
- c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;
- d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;
- e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o
- f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas”.

El proyecto de Decreto Reglamentario, dispone que, a estos fines, se deberá considerar como “*empresa*” el desarrollo de una actividad industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole, utilizando para el desarrollo de ésta, la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención de beneficios el riesgo propio de la actividad que desarrolla.

### 3.1. El lugar fijo de negocios

Una de las características del concepto de EP introducido en la LIG, ya presente en su versión anterior, se vincula con un *lugar fijo de negocios* mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, la cual no necesariamente deberá ser productiva.

Vale decir, la existencia de un lugar fijo, no transitorio ni provisorio, permitirá a nuestro país (como Estado de la fuente) el ejercicio de su jurisdicción tributaria para gravar las rentas de una empresa residente en otro Estado que desarrolla actividades en nuestro país.

El lugar de negocios, tal como lo destaca SERGIO ESTIVILL<sup>11</sup>, no requiere ser propio, puede tratarse de un espacio locado o recibido en comodato, ni tampoco exclusivo, la única condición exigida es que sea fijo.

Es más, el proyecto de Decreto Reglamentario que ha trascendido, dispone que el “lugar fijo de negocios” se entenderá configurado aun con independencia de la existencia de un contrato que le permita, al sujeto del exterior, tener a su disposición cualquier espacio en el territorio nacional para realizar, total o parcialmente, su actividad, de manera exclusiva, o no.

Al igual que lo que acontece en el ámbito de los Modelos OCDE/ONU, se brinda una enumeración -no taxativa- de los posibles supuestos que serán considerados como EP, tales como:

- a) una sede de dirección o de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica;
- e) un taller;
- f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

Vale decir, para que llegue a configurarse el concepto de EP es necesario que simultáneamente se satisfagan las siguientes condiciones:

- a) la existencia de una instalación de negocios **-elemento material y tangible-**;
- b) su fijeza **-vinculo geográfico entre la actividad desarrollada y el EP-**;
- c) grado de permanencia **-voluntad de utilizarlo en forma continuada y en el tiempo-**.
- d) su idoneidad para producir rentas.

---

<sup>11</sup> SERGIO ESTIVILL, Establecimiento permanente. Características y análisis comparativo, IMP 2003-B, 1861.

### 3.2. Las Obras o Proyectos de Construcción o Instalación

Otro supuesto de EP, se verifica en el caso de una obra o un proyecto de construcción o instalación que se prolongue por cierto plazo temporal. Excedido el plazo temporal definido por la norma, sin importar las razones de tal circunstancia, queda configurada la definición de EP.

Este es uno de los aspectos en los que más difieren los modelos de tratados para evitar la doble imposición. El modelo de la ONU, con el objeto de proteger a los países en vías de desarrollo, otorga una definición mucho más amplia que el modelo de la OCDE.

OCDE comprende en el concepto obras o proyectos de construcción o instalación cuya duración exceda los doce meses, mientras que el modelo de la ONU reduce el plazo a seis meses.

Nuestro país, en este aspecto, adoptó el modelo ONU, consagrando plazos mucho más abreviados que los dispuestos por la OCDE.

En efecto, la definición contemplada por el primer artículo incorporado a continuación del artículo 16 de la LIG, establece:

- a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses.

Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

- b) la prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

Obsérvese que la definición incluye, además de una obra, una construcción o proyecto de montaje:

- Proyecto de **instalación** (inciso a).

- Las actividades de **supervisión** relacionados a los anteriores (inciso a).
- Las prestaciones de **servicios en general** (inciso b).
- Los servicios de **consultoría** (Inciso b).

Respecto del plazo temporal, tanto el inciso a) como el inciso b), contemplan 6 meses. No obstante, el inciso b), acota la ocurrencia del mismo dentro de un período de 12 meses. Esto significa, desde nuestra perspectiva, que para el cómputo de las actividades pertenecientes al inciso a), cualquier fragmentación que exista no tendrá virtualidad para discontinuar el cómputo del plazo allí previsto.

De todos modos, para el supuesto del inciso a) y a los efectos de lograr mayor seguridad jurídica, debiera contemplarse en la reglamentación la definición de un plazo temporal a partir del cual el tiempo transcurrido deje de computarse.

La cláusula anti fragmentación de actividades constituye uno de los cambios más importantes que resultan del proyecto BEPS en esta materia; sin embargo, entendemos que resultaría recomendable limitar el plazo de manera similar a lo que ocurre en el inciso b).

El plazo deberá **iniciarse** en el momento en el que la empresa comienza con las actividades comerciales. Estas actividades no necesariamente deben haberse llevado a cabo en el lugar donde se emplaza la construcción o la obra, incluso pueden considerarse las tareas preparatorias.

En igual sentido, las tareas **concluyen** con la finalización de la instalación o construcción de que se trate. El contrato que suscriban las partes, será esencial para determinar el momento en el que efectivamente finaliza la prestación o el compromiso asumido.

Las tareas vinculadas con reparaciones post-montaje, mantenimiento, ejecución de garantías, etc., no debieran computarse al plazo de la ejecución de la obra, construcción o montaje, pues de trata de prestaciones aleatorias que no necesariamente poseen ocurrencia fáctica, aunque este aspecto también debiera ser considerado adicionalmente por la reglamentación.

En esa misma línea, el proyecto de Decreto Reglamentario que ha trascendido, contempla que el plazo **comenzará a contarse** desde el día de inicio efectivo de las obras, proyectos o actividades allí indicadas o, en cambio y de haberlas, desde el de las actividades preparatorias que sean llevadas a cabo en el mismo lugar en el que se desarrollen aquéllas; y se **considerarán finalizadas** cuando el trabajo sea efectivamente terminado o permanentemente abandonado.

Con relación al cómputo de los plazos previstos para los servicios incluidos en el inciso b), el proyecto de Decreto Reglamentario establece que comenzarán a contarse desde el día de inicio efectivo de la prestación del servicio, sin

distinción de si el servicio es prestado por empleados del sujeto del exterior, por una persona vinculada o por personal contratado por alguno de ellos a tales fines.

Por su parte, en cuanto al plazo de duración de una obra, una construcción o proyecto de montaje, etc. previstos en el inciso a), se ha de computar un plazo separado para cada “**unidad**” de obra o proyecto, salvo que las obras o proyectos posean algún vínculo que pueda considerarse como dependientes o interdependientes.

Adicionalmente, el proyecto de Decreto Reglamentario dispone que la interrupción temporaria de las obras, proyectos, actividades o servicios no ocasionará que el “establecimiento permanente” deje de considerarse como tal.

A su vez, y para evitar abusos por parte de empresas vinculadas, el inciso a) especifica que cuando el residente del exterior subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades allí mencionadas, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

En primer lugar, adviértase que la subcontratación con otras empresas vinculadas, no sólo se circunscriben a empresas extranjeras, toda vez que también podría darse el supuesto de subcontratar a empresas vinculadas residentes en nuestro país, en cuyo caso, los días utilizados por éstas se adicionarán para tener por configurado el EP.

Adicionalmente, debe considerarse que el caso contemplado supone la existencia de una única empresa contratada en el exterior, la cual, para llevar a cabo la obra, la construcción y/o el montaje, accede con subcontratistas vinculados del país o del exterior. Vale decir, se trata de un supuesto donde existe un único responsable que es contratado, en su carácter de contratista, para llevar a cabo una obra en nuestro país.

Sin embargo, dado que el plan BEPS sugiere el análisis en el conjunto de empresas vinculadas, sin importar el rol de contratista o subcontratista, existe una segunda cláusula antielusiva que resulta de aplicación para ambos incisos.

En efecto, se trata de una regla anti fragmentación, la cual dispone que para los efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del primer artículo sin número agregado a continuación del 15 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

Los requisitos que deben verificarse para considerarse en conjunto, son los siguientes:

- Existencia de vinculación estructural o funcional, según artículo 15.1 de la LIG.
- Actividades idénticas o similares de las Compañías analizadas en forma conjunta.

Respecto del primer requisito es clara la remisión, mientras que respecto de las actividades idénticas o similares, la reglamentación debiera otorgar mayores pautas interpretativas concretas.

En suma, se trata de abordar el problema creado por la flexibilidad de las empresas internacionales para alterar estructuras y beneficiarse de ventajas fiscales como consecuencia de la fragmentación de contratos o roles.

### 3.3. Las tareas preparatorias o auxiliares

Sobre este aspecto destacamos que ambos modelos brindan una lista de actividades que, si bien pueden satisfacer los requisitos vinculados a un lugar fijo de negocios, no son aptas para ser consideradas como EP por su carácter preparatorio o auxiliar.

Como destacan los comentarios, la lista no es taxativa, pues pueden existir algunos otros supuestos que, si bien no se encuentran detallados, poseen características similares.

La lista negativa contenida en nuestra normativa, dispone:

El término “establecimiento permanente” **no incluye** las siguientes actividades en la medida en que posean **carácter auxiliar o preparatorio**:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer 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 o exponerlas;
- 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 con tal carácter;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades



mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación **conservé su carácter auxiliar o preparatorio.**

El apartado bajo análisis es uno de los más afectados por la influencia del proyecto BEPS en el concepto de EP. En efecto, el plan identificaba como una de las áreas de riesgo el aprovechamiento de las excepciones contenidas en este punto.

De tal forma, BEPS se ha propuesto un cambio en la redacción del apartado, de tal forma que la referencia a la condición de tareas preparatorias o auxiliares de las actividades sea el común denominador en cada punto contemplado. Previamente, sólo aparecía en forma expresa en alguno de los supuestos.

En muchos casos puede resultar bastante difícil distinguir qué actividades poseen o no, el carácter preparatorio o auxiliar. Lo que se recomienda es analizar la situación caso por caso y evaluar si las actividades bajo análisis constituyen una parte esencial e importante para que la empresa considerada como un todo. La reglamentación debiera profundizar este aspecto.

En efecto, en el seno de la OCDE existían controversias en cuanto a la interpretación de la redacción de este apartado. Un grupo de países identificaban que las actividades detalladas eran generalmente aceptadas como preparatorias y, por lo tanto, excluidas automáticamente y sin mayor análisis del concepto de EP. En suma, ciertos países consideraban tales actividades como “puertos seguros”.

Sin embargo, existía una segunda corriente de países que sostenían que el listado contempla una serie de supuestos a título ejemplificativo que normalmente son actividades preparatorias, pero no necesariamente siempre lo son en todos los casos.

Tales países, consideran que las actividades preparatorias o auxiliares deben serlo en relación a la actividad principal de la Compañía. Por ejemplo, si una empresa de transporte y logística posee un lugar fijo de almacenaje en otro país, para ese caso, no se trata de una actividad preparatoria o auxiliar, se trata de la actividad principal del ente y, por lo tanto, comprendida en el concepto de EP.

El plan BEPS sugiere interpretar la lista negativa en consonancia con esta segunda corriente de países, de esta forma, desaparece la posibilidad de interpretar que la lista recoge casos de “puertos seguros”.

Por ejemplo, si en un país existe un gran depósito con un importante número de empleados en relación de dependencia dedicados a entregar a los clientes residentes del país las compras que se realizan on-line, este supuesto calificaría dentro del concepto de EP. Ello así, dado que se considera que este

lugar fijo de negocios es una parte esencial del proceso de venta y distribución de la empresa en aquel país.

A partir de lo expuesto, debe observarse que en muchos casos puede resultar bastante dificultoso distinguir qué actividades poseen o no el carácter preparatorio o auxiliar, motivo por el cual, la reglamentación debiera profundizar el concepto que nos convoca.

En cualquier caso, debe analizarse la misma con relación a la actividad principal de la Compañía bajo análisis y en este aspecto es importante señalar el concepto de **actividad principal** para los nuevos comentarios de la OCDE, entendiéndose por tal, aquella que es parte esencial y significativa dentro de la actividad global de la empresa.

En ese contexto, **la actividad preparatoria** se define por referencia a aquella que es principal, a la que precede y que normalmente se desarrollará durante cortos períodos de tiempo, aunque esto último depende del tipo de actividad. Finalmente, **actividad auxiliar** se define como la actividad de apoyo, de soporte, sin que sea necesario que cuente con una cantidad significativa de activos o empleados.

Por último, los comentarios señalan que sólo podrán ser actividades preparatorias o auxiliares aquellas que se desarrollan exclusivamente para la propia empresa y no para terceros.

### 3.4. El agente dependiente

En primer lugar, debemos destacar que este apartado constituye un aspecto residual, que sólo deberá analizarse cuando no se verifiquen los anteriores, ya que, en caso contrario, ya estaríamos en presencia de un EP.

En ese contexto, otro aspecto contemplado, el cual ha tenido un cambio radical en el plan BEPS, ha sido el relativo al agente dependiente y al agente independiente.

La necesidad de cambio se vincula con el problema de los llamados “**acuerdos de comisionistas**”, por los cuales las empresas reemplazaban filiales por comisionistas, dejando en cabeza de ellos una ganancia muy inferior a la que le hubiera correspondido a un EP.

Dado que el “**acuerdo de comisionista**” supone que la venta la concluye un sujeto distinto a quien detenta la propiedad de la mercadería, sólo podía someterse a imposición la remuneración del intermediario. En efecto, desde el punto de vista formal, el contrato existente no vinculaba al sujeto del exterior con el destinatario final de la mercadería y, desde esta perspectiva, no se verificaba el concepto de EP en los términos de la OCDE.

A partir de observarse esas prácticas elusivas, se introducen nuevos lineamientos intentando verificar si el contrato suscrito **vincula directa o indirectamente** al sujeto del exterior. En tanto lo vincule con respecto al cliente y/o al contrato, se verificará el concepto de EP, sin considerar estrictamente las formalidades del contrato de comisión.

En los casos del agente dependiente, se da la situación que la empresa del exterior no cuenta con un sitio fijo de negocios en los términos de los puntos anteriores pero igualmente constituye un EP por la sola presencia de tales agentes; vale decir, por la presencia de agentes que posean y habitualmente ejerzan poderes que lo faculden para concluir contratos en nombre de la empresa del exterior.

La OCDE ha sostenido que estamos en presencia de un agente dependiente cuando las instrucciones que reciba del sujeto del exterior sean lo suficientemente importantes para dejarlo fuera de cualquier margen discrecional.

El elemento esencial del agente, en este aspecto, es que, o bien por la autoridad que le ha sido conferida o por el tipo de actividades que desarrolla en nombre de la empresa no residente, el agente le confiere a esta empresa una significativa presencia económica en el Estado de la fuente. De todas formas, la OCDE sugiere que se interprete restrictivamente para evitar que el Estado de la fuente se arrogue una potestad tributaria que resulta inexistente.

En este punto, la definición del modelo de la ONU es más amplia que la que contiene el de la OCDE. Las principales diferencias están dadas porque en el modelo de la ONU incluye a aquellos agentes que mantengan depósitos que sean utilizados para la entrega de bienes y mercancías. También contiene reglas especiales en materia de seguros.

La lista de supuestos en los cuales se verifica la existencia del agente dependiente contenidos en el artículo 16.1 de la LIG, con gran influencia del modelo de la ONU, dispone:

No obstante las disposiciones de los párrafos precedentes, se considera que existe establecimiento permanente cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

- a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculden para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;

- b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;
- c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;
- d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;
- e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o
- f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

En primer lugar, se habla de agentes que actúe en el territorio nacional en nombre propio pero por cuenta de una persona humana o jurídica del exterior. Es decir, que sigue las directivas, pautas o reglas fijadas desde el exterior.

El inciso a) menciona la autoridad que tengan estos agentes para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica del exterior.

Tal como lo destaca SERGIO ESTIVILL<sup>12</sup>, este punto puede ser conflictivo y puede conducir a abusos. En efecto, el autor cita que puede darse el caso que el agente negocie todo el contrato y lo único que se haga para cubrir las formas es que algún directivo de la casa matriz lo firme. Esto puede ser objetado si es que se puede llegar a demostrar la verdadera substancia de la transacción más allá de la forma adoptada.

Por ello, y como medida antielusiva, esta disposición es complementada con otra -la cual constituye un agregado sugerido por el plan BEPS- que consagra la existencia de EP aún en los casos en los cuales estos agentes no posean la capacidad jurídica para concluir contratos en nombre del sujeto del exterior, pero desempeñen un **rol significativo** que permita que el sujeto del exterior pueda concluir el contrato directamente con el comprador final de los bienes.

Se considera que el agente ha asumido un **rol significativo**, cuando la empresa extranjera se limite a cumplir con la conclusión “formal” del acuerdo, sin negociar ni modificar aspectos esenciales de la operación que delegó en el agente interviniente.

En ese mismo carácter, el proyecto de Decreto Reglamentario establece que el agente dependiente desempeña un rol de significación que conduce a la conclusión de contratos para el sujeto del exterior, aun cuando el contrato no hubiera sido firmado por ese agente y siempre que no hubiere sido modificado de manera sustancial en cuanto a los términos por él negociados. Entendemos que el término sustancial se refiere a los aspectos esenciales de la operación, tales como:

---

<sup>12</sup> SERGIO ESTIVILL, Establecimiento permanente. Características y análisis comparativo, IMP 2003-B, 1865.

- (i) volumen;
- (ii) calidad;
- (iii) plazos de entrega;
- (iv) precios;
- (v) formas de pago;
- (vi) descuentos;
- (vii) otros.

Respecto de los casos contemplados en los distintos incisos que se reproducen seguidamente, debe tenerse en cuenta que **NO** existirá EP si las actividades realizadas por el agente se limitan a las actividades auxiliares o preparatorias indicadas en el párrafo 4. En igual sentido, lo establece el proyecto de Decreto Reglamentario.

Sin embargo, la condición exigida en el punto b), en el sentido de mantener en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior, puede confundirse con tareas auxiliares o preparatorias, motivo por el cual sería importante que la reglamentación aporte claridad al alcance de la dispensa.

En efecto, el mencionado inciso b) encuentra sustento en el modelo de la ONU. Este modelo exige habitualidad en las entregas de mercancías o bienes de acuerdo con las consignas recibidas de la empresa del exterior, pero agrega que, si se observa que todas las actividades relacionadas con las ventas se efectúan fuera del Estado de la fuente y lo único que ocurre en su territorio es que un agente efectúa la entrega de mercadería, esa empresa no tendría un EP en el Estado de la fuente.

Atento a ello, este inciso b) debiera ser reglamentado para disponer de pautas más claras respecto del alcance que debiera otorgarse.

El inciso a) exige que deba existir cierta habitualidad en la ejecución de estos tipos de contratos. Es decir, que la simple firma de un único contrato no llevaría a una empresa a constituir un EP.

El inciso c) se refiere a la condición de asumir riesgos por cuenta y orden de un sujeto del exterior.

El inciso d) requiere que el sujeto local actúe en base a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;

El inciso e) supone el ejercicio de actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades del sejeoto del país.

Por último, el inciso f) contempla el supuesto de percibir remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

### 3.5. El agente independiente

Por otra parte, el último párrafo, excluye del concepto de EP a los agentes independientes, al disponer:

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes. No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas.

A diferencia del punto anterior, se considera que “no” existe un EP cuando la persona actúa en nombre de la empresa del otro Estado es un corredor, comisionista o agente de naturaleza independiente que actúa en el marco de su actividad.

Con este apartado los modelos tratan de delimitar aún más el concepto de agente dependiente del apartado anterior.

De cualquier manera, la redacción de este último párrafo del artículo, ha sido mejorada por el plan BEPS con el objeto de evitar vacíos que pudieran ser aprovechados. Tal es el caso, de la previsión relacionada a los sujetos vinculados entre sí.

La existencia del agente independiente, requiere que haya **independencia real y efectiva**, lo cual existe cuando se verifica simultáneamente independencia jurídica, económica y funcional. La independencia en los TRES planos no sólo debe analizarse respecto de un sujeto del exterior, sino con relación a todas las empresas vinculadas o pertenecientes a un mismo grupo económico.

La **independencia jurídica** exige que estemos ante una persona física y/o jurídica distinta del no residente.

La **independencia económica** se verifica cuando el sujeto local trabaja como agente para varios clientes y ninguno de ellos posee importancia relativa con relación a otro. A su vez, tal independencia podrá observarse en función a los riesgos que asume el agente económico.

Por su parte, la **independencia funcional** exigirá que no existan instrucciones detalladas o control global del rol del agente económico; vale decir, el grado de libertad con la que se pueda ejercer el rol determinará el grado de independencia funcional.

Por último, respecto de las empresas que inician operaciones (“start up”), se sugiere que el test de independencia no sea realizado con estrictez en los primeros años de vida de la Compañía, pues es probable que durante ese lapso actúen para una única empresa del exterior sin afectar la independencia. Esta cuestión, debiera ser recogida por la reglamentación para aportar seguridad jurídica.

#### 4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Consideramos muy valioso e importante que nuestra legislación contemple el concepto de EP. Las implicancias económicas entre calificar como EP -o no- son lo suficientemente importantes como para justificar un abordaje adecuado y cuidadoso.

Se observa que la definición ha omitido la inclusión del EP digital, lo cual hubiera sido oportuno incorporarlo, como así también el abordaje de actividades tales como las de las Compañías de Seguro que poseen una problemática particular en este aspecto, tal como el proyecto de Decreto Reglamentario ha previsto con la actividad pesquera.

En efecto, para la actividad pesquera se configurará un EP, cuando ésta se realice en el “mar territorial argentino” por un período superior a los noventa (90) días en un plazo cualquiera de doce (12) meses. Si bien es válido que la actividad pesquera hubiera tenido un tratamiento particular, tal circunstancia debió preverse en la ley o en futuras reformas al artículo bajo comentario.

Incorporar tal disposición en el eventual Decreto Reglamentario resulta violatoria del principio de legalidad que rige en materia tributaria, en la medida en que introduce un requerimiento ajeno al marco legal en el que se configura el concepto de EP.

Por otra parte, si bien ha trascendido el borrador de lo que podría constituir la reglamentación, consideramos oportuno que se contemple adicionalmente:

1. Para el supuesto del inciso a), del tercer párrafo (una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos), a los efectos de lograr mayor seguridad jurídica, debiera contemplarse en la reglamentación la definición de un plazo temporal a partir del cual el tiempo transcurrido

deje de computarse. La cláusula anti fragmentación de actividades constituye uno de los cambios más importantes que resultan del proyecto BEPS en esta materia; sin embargo, entendemos que resultaría recomendable limitar el plazo de manera similar a lo que ocurre en el inciso b) del mismo párrafo.

2. Por su parte, en cuanto al plazo de duración de una obra, una construcción o proyecto de montaje, etc. previstos en el inciso a), consideramos que debe computarse un plazo separado para cada **“unidad”** de obra o proyecto, salvo que las obras o proyectos posean algún vínculo que pueda considerarse como dependientes o interdependientes.
3. La regla anti fragmentación, la cual dispone que para los efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del primer artículo sin número agregado a continuación del 15 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares. Al respecto, la reglamentación debiera definir qué se entiende por actividades idénticas o similares.
4. En relación con el párrafo quinto, en muchos casos puede resultar bastante dificultoso distinguir qué actividades poseen o no, el carácter preparatorio o auxiliar. Lo que se recomienda es analizar la situación caso por caso y evaluar si las actividades bajo análisis son una parte esencial e importante para la empresa considerada como un todo. Sin embargo, consideramos que la reglamentación debiera profundizar este aspecto otorgando pautas que clarifiquen el rumbo.
5. Respecto del agente dependiente, la condición exigida en el punto b), vinculada con mantener en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior, puede generar ciertas dudas al respecto por vincularlas a tareas auxiliares y/o preparatorias -excluidas del párrafo no solo por los comentarios de la OCDE sino por el proyecto de reglamentación-, motivo por el cual sería importante que la reglamentación aporte claridad sobre el alcance de la dispensa.
6. Por último, respecto de las empresas que inician operaciones (“start up”), se sugiere que el test de independencia no sea realizado con estrictez en los primeros años de vida de la Compañía, pues es probable que durante ese lapso actúen para una única empresa del exterior sin afectar la independencia.