

CONSULTA N° 6.679

ENTIDAD DEL EXTERIOR SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN URUGUAY – RENTAS POR SUSCRIPCIÓN A SU PLATAFORMA DIGITAL – IRNR – IVA – TRATAMIENTO TRIBUTARIO.

Una entidad con residencia fiscal en Suiza, dedicada a la venta de artículos para el hogar de alta gama, que manifiesta no operar bajo un Establecimiento Permanente (EP) en nuestro país conforme el Convenio entre Uruguay-Suiza (Convenio), consulta, el tratamiento fiscal en el marco del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de los ingresos que obtiene por concepto de suscripción a su plataforma digital según lo que a continuación se detalla.

La mencionada entidad se dedica, entre otros, a la comercialización de un robot de cocina, el cual está disponible en Uruguay a través de importadores y distribuidores no vinculados a la misma. Con la adquisición de este electrodoméstico se ofrece la posibilidad (no obligatoria ni asociada a la compra) de suscribirse a una plataforma digital oficial, aplicación informática que permite organizar, compartir y guardar recetas, planificar y generar listas de compras automáticas, personalizar el perfil de cada usuario, entre otros.

Las recetas, noticias y demás funciones de la aplicación están presentadas en formato escrito acompañadas de fotografías incluyéndose también tutoriales audiovisuales que complementan las funciones principales de la aplicación. La citada entidad cobra a los usuarios una suscripción anual por el acceso a esta plataforma. Los clientes uruguayos son identificados atendiendo a la declaración de cada usuario en el formulario que se completa, así como mediante su dirección de IP.

Al respecto adelanta opinión, indicando que, en la medida que es una entidad no residente que no configura un EP conforme al Convenio, entiende que es de aplicación el artículo 7° del mismo, por lo cual Suiza tiene la potestad tributaria de someter a imposición los ingresos por la citada actividad, en consecuencia, los mismos no se encuentran alcanzados por IRNR.

En cuanto al IVA, entiende que en la medida que dichos ingresos no están gravados por IRNR, y que la entidad no es un contribuyente de dicho impuesto, tampoco será contribuyente de IVA por los mismos. Señala que para ser contribuyente de IVA por los “servicios prestados a través de plataformas tecnológicas” es necesario ser contribuyente, entre otros, del IRNR de acuerdo al literal b) del artículo 2°, inciso final del artículo 5° y literal d) del artículo 6° del Título 10 del T.O. 2023. Asimismo, agrega que, aunque no es determinante a los efectos de arribar a la mencionada conclusión, el artículo 26 bis del Decreto N° 220/998 de 12.08.998 remite a los artículos 65 bis del Decreto N° 150/007 de 26.04.007 y 21 bis del Decreto N° 149/007 26.04.007, a fin de determinar cuáles servicios a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares son los que resultan gravados por IVA, entendiendo que la citada normativa hace referencia a otro tipo de producción audiovisual y no al que es objeto de consulta. Señalan que las recetas de cocina publicadas por la consultante y por otros usuarios en la plataforma “online” no constituye transmisión de producción audiovisual en el sentido que dicha expresión tiene en la legislación del IVA, por lo que tampoco configuraría el aspecto objetivo del hecho generador del mencionado impuesto.

Aplicación del IRNR

Como primer punto se señala que a la situación planteada le es de aplicación el Convenio Ley N° 18.867 del 23 de diciembre de 2011, en adelante CDI, conforme lo establecido en el artículo 1° del mismo, *“El presente Convenio se aplicará a las personas que sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”*.

Asimismo, se contestará en el entendido que la empresa residente fiscal suiza no configura un EP en nuestro país de acuerdo a lo establecido en el artículo 5° del Convenio.

En segunda instancia, corresponde determinar la atribución de la potestad tributaria respecto de la renta generada por la empresa residente fiscal suiza, en referencia a la situación planteada. A tales efectos, se entiende que la renta obtenida por el servicio brindado, queda comprendida en el ámbito del artículo 7° del Convenio conforme lo establecido en el literal b) del

Ad. artículo 7° del Protocolo del mismo. Por tanto, en la medida que la entidad residente fiscal Suiza no configure un establecimiento permanente en Uruguay, la potestad tributaria le corresponde a dicho país.

Aplicación del IVA

Es importante señalar previamente, que el consultante entiende que “(...) *aun verificando el aspecto objetivo del hecho generador del IRNR por “servicios prestados a través de internet” o cualquier otra normativa similar, la consultante nunca verificará el aspecto subjetivo del mismo (...)*”, arribando a dicha conclusión, en virtud que, al no ser contribuyente de IRNR a los efectos del Convenio, no puede configurar el aspecto subjetivo del IVA.

Al respecto, se indica, que el objetivo de los Convenios es evitar la doble imposición internacional, que radica en la distribución de la potestad tributaria, respecto de los impuestos comprendidos en el artículo 2° de los mismos. Por tanto, no determinan si se es contribuyente o no de un determinado impuesto.

Conforme a lo expuesto, se debe estar a lo establecido en nuestra normativa de IVA, a los efectos de determinar si es contribuyente o no del impuesto.

El literal d) del artículo 6° del Título 10 del T.O. 2023, establece que son contribuyentes del IVA, entre otros: “*Quienes realicen los actos gravados y sean contribuyentes del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), salvo cuando tales actos se vinculen a la obtención de las rentas a que refieren los literales C) y D) del artículo 6° del Título 8 de este Texto Ordenado*”.

Por su parte, el inciso segundo y tercero del numeral 3°) del artículo 17° del Título 8 del T.O. 2023, establecen: “*A partir del 1° de enero de 2018 las rentas a que refiere el inciso anterior serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya. El mismo tratamiento tendrán las rentas obtenidas por las entidades no residentes que realicen directamente la prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando el demandante se encuentre en territorio nacional.*”

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, u otros instrumentos análogos, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación” (subrayado nuestro).

Por otra parte, el inciso primero del artículo 21° bis del Decreto N° 149/007 establece: “*Rentas de actividades internacionales - Producción, distribución e intermediación de películas cinematográficas, y otras transmisiones audiovisuales.- Las rentas derivadas de la producción, distribución o intermediación de películas cinematográficas y de ‘tapes’, así como las derivadas de la realización de transmisiones directas de televisión y de transmisiones de cualquier contenido audiovisual, incluidas las realizadas a través de internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, u otros medios similares, tales como acceso y descarga de películas, serán consideradas íntegramente de fuente uruguaya, siempre que el demandante se encuentre en territorio nacional*” (subrayado nuestro).

A su vez, el inciso segundo del citado artículo señala: “*A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, se considerará la definición de audiovisual establecida en el artículo 3° de la Ley N° 19.307 de 29 de diciembre de 2014*”. El mencionado artículo define Audiovisual u obra audiovisual como: “*(...) el contenido producido en base a sonidos, imágenes o imágenes en movimiento (video), en forma separada o combinados, con o sin sincronismo entre ellos*”.

El punto a dilucidar, conforme la normativa expuesta, es, que, si bien el consultante presta un servicio a través de internet, se debe determinar si el mismo puede considerarse como una transmisión de contenido audiovisual.

En la medida, que el servicio brindado por internet incluye tutoriales así como otros contenidos, se entiende que se verifica lo establecido en el citado artículo 21° bis.

En consecuencia, el consultante se constituirá en contribuyente del IRNR por los mencionados servicios -condicionado a que el demandante del servicio se encuentre en territorio nacional.

Al respecto se indica, que el artículo 1° del Título 10 del T.O. 2023, establece que el IVA gravará la prestación de servicios dentro del territorio nacional.

Por su parte, el inciso cuarto del artículo 5° -Territorialidad- del citado Título señala que: *“La prestación de servicios realizados a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país, se considerarán realizados íntegramente dentro del mismo”* (subrayado nuestro).

Asimismo, el artículo 26 bis del Decreto N° 220/998 establece: *“Servicios prestados a través de medios informáticos. - La prestación de servicios a través de Internet, plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas, o similares, cuando tengan por destino, sean consumidos o utilizados económicamente en el país, se consideran realizadas íntegramente dentro del mismo.*

Los servicios a que refiere el inciso precedente son aquellos comprendidos en los artículos 65 bis del Decreto N° 150/007 de 26 de abril de 2007, y 21 bis del Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007” (subrayado nuestro).

Conforme a la normativa expuesta y a lo ya indicado, el servicio prestado por internet por la entidad no residente suiza, quedaría alcanzado por IVA, siempre que el demandante se encuentre en Uruguay.

Al respecto, el inciso tercero y cuarto del artículo 21 bis del citado decreto señala que: *“Se entenderá que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando se localice en el mismo, la dirección de IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizado para la contratación del servicio o, su dirección de facturación. En caso de prestaciones de servicios de tracto sucesivo, la determinación de la localización del demandante deberá realizarse al momento de la contratación del referido servicio.*

En aquellos casos en que no se verifique al menos una de las circunstancias de localización dispuestas en el inciso precedente, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el demandante se encuentra en territorio nacional cuando la contraprestación del servicio se efectúe a través de medios de pago electrónico administrados desde nuestro país, tales como instrumentos de dinero electrónico, tarjetas de crédito o débito, cuentas bancarias, o los instrumentos a que refiere el artículo 4° del Decreto N° 203/014 de 22 de julio de 2014”.

En conclusión, la entidad residente del exterior se constituye en contribuyente de IRNR, no quedando alcanzada por dicho impuesto por el servicio prestado en virtud de la aplicación del CDI entre Uruguay y Suiza.

A su vez, los servicios prestados por internet, quedan gravados por IVA de acuerdo a lo señalado.

En cuanto a la participación de un responsable, se deberá considerar la designación de agentes de retención prevista en el tercer inciso del artículo 4 del Decreto N° 220/998:

“Las entidades comprendidas en el artículo 26 del Decreto N° 149/007 de 26 de abril de 2007, que paguen o acrediten retribuciones por los servicios a que refiere el artículo 21 bis de dicho Decreto, retendrán el impuesto que se reglamenta a partir del 1° de julio de 2018”.

04.07.025 – El Director General de Rentas.

Fecha de publicación Web: 1 de octubre de 2025.