

CONSULTA N° 6.767

S.A. URUGUAYA QUE SUSCRIBE CONTRATO CON ENTIDAD RESIDENTE EN ESPAÑA DE USO DE MARCA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS - CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN - PAGOS REGALÍAS.

Una S.A. uruguaya (en adelante la Sociedad) suscribirá un contrato con una entidad residente fiscal en España (en adelante la Entidad Española), en el cual se acuerda el uso de una marca y la prestación de diversos servicios, desde el exterior vinculados a una red de pagos que utilizará la consultante, incluyendo procesamiento de operaciones, acceso a plataformas tecnológicas, servicios de consultoría, marketing y soporte técnico.

En función de dichas prestaciones, se abonará a la Entidad Española en concepto de servicios recibidos y regalías por el uso de las marcas. Asimismo, los fondos serán transferidos a una cuenta bancaria de la misma, en el citado país mediante el sistema de compensación internacional operado por bancos compensadores a través de una herramienta tecnológica a la cual la Sociedad accederá mediante su procesador. Dicha herramienta permite la trazabilidad completa de los movimientos de fondos, confirmando que los pagos efectuados desde la Sociedad lleguen efectivamente a las cuentas de la Entidad Española. Esta última posee la licencia para operar en territorio uruguayo, asumiendo los riesgos y gastos asociados a la prestación de los servicios contratados, contando con equipos propios en España dedicados a las funciones de marketing, consultoría, estrategia y finanzas. Asimismo, la Entidad Española subcontrata centros de procesamiento pertenecientes a su Grupo en Estados Unidos, Europa y Asia, asumiendo el costo de dichos servicios.

En el marco del contrato suscrito, la Entidad Española será la responsable de facturar y brindar soporte sobre las distintas plataformas, todas ellas esenciales para el mantenimiento de la operativa de la Sociedad en la red de pagos de la citada entidad.

Se consulta respecto de la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y Uruguay (en adelante CDI) en relación con los pagos que la Sociedad realizará a la Entidad Española en el marco del contrato a suscribirse entre ambas.

En particular se pregunta, respecto de la aplicación del artículo 7° en relación a los pagos por los servicios recibidos y el artículo 12° por concepto del pago de regalías por el uso de la marca, ambos artículos del citado Convenio.

Asimismo, se requiere, que esta Administración se expida, si en virtud de la sustancia económica con que cuenta la Entidad Española y la ausencia de establecimiento permanente en territorio nacional, corresponde aplicar el límite de retención previsto por el artículo 12° del CDI, en lugar de la tasa general del Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR).

Adelanta opinión, entendiendo que se cumplen las condiciones materiales y formales exigidas por el CDI para acceder a sus beneficios.

Señala en cuanto a los servicios recibidos desde el exterior, que corresponde aplicar el artículo 7° del CDI.

Por otra parte, indica que los pagos se calcularán como un costo variable fijado en función del uso de las tarjetas de crédito y débito de la Sociedad, a través de la red de pagos y por el soporte que la Entidad Española brinda al emisor de estas tarjetas para viabilizar la operación. Asimismo, se indica que conforme a la Consulta N° 6.296 de 26.06.020 (Bol. N° 565) se consideran los citados servicios comprendidos en el ya mencionado artículo 7°.

Establece que, de acuerdo a lo expuesto, los pagos al exterior no quedarán sujetos a retención.

En lo que refiere a los pagos efectuados por concepto de regalías del uso de las marcas la consultante entiende que corresponde la aplicación del artículo 12° del CDI, en la medida que la Entidad Española tiene la infraestructura y sustancia económica necesaria y es el beneficiario efectivo de los mencionados pagos.

Por último, menciona que, para el caso de los pagos de regalías desde Uruguay, España (estado de la residencia) deberá aplicar el método del crédito fiscal para evitar la doble imposición, reconociendo el impuesto efectivamente pagado en Uruguay sobre dichas rentas.

A los efectos de dar respuesta se transcribe parcialmente la Consulta N° 6.296:

“Previo a dar respuesta, cabe aclarar que para que sea de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición entre Uruguay y España, la entidad española debe tratarse de un residente fiscal de España en los términos del artículo 4 del referido Convenio.

En ese sentido, la presente contestación se dará en el entendido de que la entidad del exterior es residente de España conforme lo dispuesto precedentemente.

A la situación planteada le son aplicables los artículos 7 y 12 referentes a "Beneficios Empresariales" y "Cánones o Regalías", respectivamente, del referido Convenio.

En relación a los pagos por concepto de regalías, el numeral 3 del artículo 12 del Convenio entiende por "cánones o regalías" las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de entre otras, marcas de comercio. De acuerdo al numeral 2 del citado artículo, el Estado del que proceden las regalías, en este caso Uruguay, podrá someter a imposición a las citadas rentas, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado, el impuesto exigido no podrá exceder del 5% del importe bruto de las regalías en el caso de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas y del 10% en el resto de los casos.

Por lo tanto, en la medida que el beneficiario efectivo de las marcas sea un residente de España, el Convenio dispone que el Estado de la fuente podrá gravar a las citadas rentas con un límite del 10% sobre el importe bruto de las regalías.

En consecuencia, la institución financiera deberá retener el IRNR en oportunidad del pago de las regalías a la entidad española. Para poder aplicar la alícuota reducida del Convenio, y de acuerdo a lo establecido en el numeral V del Protocolo, deberá emitirse certificado de residencia fiscal al beneficiario de las regalías, donde se acreditará que la persona está sujeta a impuestos en España. De no aportarse el referido certificado, la alícuota del IRNR aplicable será del 12% sobre el monto total de la regalía, según lo dispuesto en el artículo 14 Título 8 del Texto Ordenado 1996.

En lo que tiene que ver con los servicios prestados por la entidad extranjera, las rentas que obtenga se consideran comprendidas en el artículo 7 del Convenio sobre beneficios empresariales, el cual otorga potestad exclusiva al Estado de residencia de dicha entidad, salvo que ésta realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente (EP) situado en él.

De acuerdo a la información proporcionada, la entidad española no realiza su actividad a través de un EP en nuestro país, en consecuencia, Uruguay no podrá someter a imposición a los referidos servicios”.

Conforme a lo expuesto, siempre que se den los extremos exigidos por lo establecido en los artículos 7° y 12° del CDI, la potestad tributaria sobre los servicios le corresponde a España y en cuanto a los pagos por el uso de la marca, dado que la potestad tributaria es compartida, Uruguay podrá gravar los mismos hasta un 10% de los citados pagos, debiendo España -país de residencia- aplicar lo establecido en el numeral 1) del artículo 22° del mencionado CDI a los efectos de eliminar la doble imposición.

La presente respuesta es sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el protocolo del CDI Ad IV (2) (d) - con la redacción dada por el numeral 1 del artículo 7° de la Ley N° 19.814 de 18.09.019 -. De acuerdo a la disposición citada, no se otorgarán los beneficios del Convenio, cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio, tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se

determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio.

Asimismo, se indica que no es función de esta Comisión de Consultas expedirse respecto a si se cumplen los extremos del citado numeral.

27.04.026 – El Director General de Rentas, acorde.

Fecha de publicación Web: 8 de mayo de 2026.