



ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN
Trabajo final integrador

Tema:

Rentas de fuente argentina de no residentes. Tratamiento impositivo en cabeza del beneficiario y del pagador de la renta

Alumno: Guillermo Ferrin

Tutora: Sara Diana Telias

Fecha: 06/12/2021

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
LA RENTA EN CABEZA DE LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	4
Aspecto subjetivo: residencia	4
Concepto de residente en el país para personas humanas	4
Situaciones especiales de pérdida de la residencia.	6
No residentes que están presentes en el país en forma permanente	7
Casos de doble residencia para personas físicas	7
Concepto de residencia para empresas	9
Establecimiento Permanente	9
Caso de doble residencia para empresas	12
Diferencia entre el concepto de no residente y beneficiario del exterior	13
INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	14
Métodos para solucionar la Doble Imposición	16
Fallo CSJN Molinos Río de la Plata	17
Caso España - Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).	24
Caso Chile - Sociedades Plataformas de Negocios-	26
ASPECTO OBJETIVO DEL IMPUESTO PARA LOS NO RESIDENTES	27
EXENCIONES	28
ASPECTO ESPACIAL- CONCEPTO DE FUENTE ARGENTINA	30
Regla general	30
Fallo Hidroeléctrica El Chocón S.A	31
Casos especiales	32
Empresas de transporte internacional	32
Agencias de noticias internacionales	32
Operaciones de seguros o reaseguros	32
Remuneraciones o sueldos de Directores y similares	33
Asesoramiento técnico, financiero o de otra índole.	33
Concepto de asesoramiento	33
Fallo "Ciccone Calcográfica S.A."	34
Concepto de Asistencia técnica	35
Productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior	36
Fallo OTI. Obligación real. Capacidad Contributiva. Constitucionalidad de las presunciones absolutas para beneficios del exterior.	36
Intereses por préstamos obtenidos en el exterior	38

ASPECTO TEMPORAL	39
ASPECTO CUANTITATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	40
Base imponible	40
Grossing up	41
Alícuota	42
Alícuotas reducidas (Incidencia de los CDI: Jurisdicción limitada).	43
FORMA DE RECAUDACIÓN	43
Tipo de cambio	43
Definición de pago	44
Casos de agentes de retención	44
Asesoramiento técnico y de otra índole.	44
Derechos de autor	45
Intereses por préstamos obtenidos en el exterior	45
Intereses por depósitos en Instituciones financieras	46
Otros supuestos	46
Tipos de Agentes de retención	46
Forma de ingreso de las retenciones	47
DEDUCIBILIDAD DE LOS PAGOS POR PARTE DEL RESIDENTE ARGENTINO	47
Grossing up	48
Deducibilidad de intereses	48
Diferencias de cambio	49
Limitaciones cuantitativas	50
Limitaciones registrales	52
Alternativa de deducción: la incidencia de los CDI	53
CONCLUSIÓN	54
BIBLIOGRAFÍA	56
Jurisprudencia	56
CSJN	56
CNCAF	56
TFN	56
Doctrina	56
ABREVIATURAS	58

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se centra en sistematizar la legislación y jurisprudencia referidas al tratamiento impositivo en el impuesto a las ganancias de las rentas de los no residentes, tanto desde la perspectiva del beneficiario de la renta, como desde la del pagador residente.

Uno de los ejes principales que se aborda es el aspecto subjetivo: la definición de residencia tanto para personas físicas como para empresas; la diferencia entre el concepto de residente y el de beneficiario del exterior; la incidencia de los convenios para evitar la doble tributación internacional en los casos de regímenes especiales previstos en algunos países para atraer inversiones extranjeras, cuya esencia es eximir a la renta de fuente extranjera a cambio del otorgamiento del status de residentes a sociedades que deben operar como sociedades off-shore. Ejemplos de dichos regímenes son España y Chile con las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (en adelante ETVE) y Sociedades Holding, respectivamente, que motivaron que Argentina denunciara los respectivos convenios.

Asimismo, se analiza el reciente fallo Molinos de CSJN en el que se discutió la interpretación y aplicación del entonces vigente CDI celebrado entre Argentina y Chile y en el que la Corte resolvió que el principio de la realidad económica regulado en los artículos 1 y 2 de la ley 11683 puede aplicarse a una norma de jerarquía normativa superior como es un tratado para evitar la doble tributación.

Otro de los ejes analizados es el aspecto objetivo, abordando los casos de asesoramiento prestado por no residentes a residentes argentinos.

En materia de base imponible, la misma es abordada desde dos perspectivas: las presunciones de renta neta para beneficiarios del exterior, y la deducibilidad por parte de los sujetos locales que pagan esas rentas. Dentro de este último grupo, los puntos especiales son los referentes a la deducibilidad del acrecentamiento de la renta o grossing-up; a la deducibilidad de retribuciones de marcas y patentes, la de intereses en los servicios financieros, y la deducibilidad de los gastos entre empresas vinculadas.

LA RENTA EN CABEZA DE LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Aspecto subjetivo: residencia

Concepto de residente en el país para personas humanas

La conexión fiscal puede ser definida como la relación legal entablada entre un Estado soberano y un sujeto fiscal (contribuyente o sujeto pasivo), en virtud de la que surge el derecho a imponer tributos¹.

Es evidente que para que ese vínculo se constituya es necesario que el Estado goce de jurisdicción. En función del tipo de conexión fiscal (personal o territorial), es posible

¹ Rubén Asorey (2013) "Tratado de Derecho Internacional Tributario - Tomo I", Sección Primera, punto 1. 4. Apartado D.

caracterizar la responsabilidad fiscal de los sujetos contribuyentes en ilimitada o limitada. Mientras la responsabilidad fiscal ilimitada se asocia a los principios de nacionalidad y de residencia, la segunda se genera sobre la base del principio de territorialidad aplicable a los no residentes y a hechos económicos producidos en el territorio del Estado impositor, como así también con respecto a la jurisdicción funcional del Estado².

El art. 1° de la LIG dispone que los residentes tributan sobre renta de fuente argentina y extranjera y los no residentes, exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

El concepto de residente para el caso de personas humanas está contenido en los artículos 1°, 116 y siguientes de la LIG (t.o. 2019), donde se establece que los residentes han de tributar sobre todas sus ganancias que obtuvieren en el país o en el exterior.

Cabe resaltar que la LIG tiene dos definiciones de “residente”, que operan en diferentes ámbitos. Por un lado, la del art. 116 mencionado a los efectos del art. 1 de la LIG, que es el que establece el sujeto y el objeto. Por el otro, la definición del art. 26 LIG que lo hace al efecto de computar o no deducciones por cargas de familia. Esta definición no tiene nada que ver con la definición del sujeto pasivo del impuesto a las ganancias y no es objeto de este trabajo.

Prosiguiendo, es así que conforme con el art. 116 LIG se consideran residentes en el país:

a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes.

b) Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país. En referencia a este punto, como indica Gebhardt³, “no son demasiados los casos en los que el Estado respectivo otorga una residencia de carácter permanente”, sino que es más usual el otorgamiento de permisos de residencia y trabajo temporarios otorgados por la entidad migratoria.

Además, en este apartado, la LIG incluye como residentes a las personas humanas que sin obtener la residencia permanente hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias durante un período de 12 meses.

El Decreto reglamentario en su art. 281 (to. 2019) establece que “las ausencias temporarias que no superen los 90 días, consecutivos o no, dentro de cada período de 12 meses, no interrumpen la continuidad de la permanencia en el país” y agrega que “la duración de las ausencias temporarias debe establecerse computando los días transcurridos desde el día siguiente a aquél en el que tenga lugar el egreso del país hasta aquél en el que se produzca el ingreso”. En el supuesto que la persona extranjera no tenga intención de permanencia habitual podrá formular por única vez las causas ante la AFIP, con una antelación no inferior a los 30 días de cumplirse el plazo de 12 meses de estadía en el país.

Asimismo, para el caso en que las personas humanas extranjeras permanezcan por más de 12 meses en el país se consideran residentes a partir del mes inmediato subsiguiente a aquel en que se hubiera cumplido el plazo (conforme el art. 119 LIG).

c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente.

² Ibidem ob. cit (2013), Sección Primera, punto 1. 4. Apartado D.

³ Jorge Gebhardt et. al (2010) “Impuesto a las ganancias. A la luz de la teoría general del impuesto a la renta”, pág 138

También la ley incluye supuestos para considerar residentes a las personas jurídicas, las cuales serán expuestas en el apartado “CONCEPTO DE RESIDENCIA PARA EMPRESAS”.

Continuando, es importante señalar que, conforme el art. 118 de la LIG, no perderán la condición de residentes por la permanencia continuada en el exterior, las personas humanas residentes en el país que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado Nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por el mismo o por las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Situaciones especiales de pérdida de la residencia.

La LIG a partir del art. 117 (to. 2019) y siguientes explícita situaciones que conllevan la pérdida de la condición de residencia las cuales serán abordadas en este apartado.

El art. 117 indica que:

las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de 12 meses.

Aquí se diferencian dos situaciones distintas de pérdida de residencia: la primera en la que el residente adquiere la condición de residente en el exterior, que conforme se ha pronunciado Gebhardt⁴ “no es el caso general”; y la segunda cuando el residente permaneció en el exterior durante un período de 12 meses, donde se da el “supuesto más habitual”. En este último caso, las presencias temporales, tal como es el caso lógico de las vacaciones o las fiestas de fin de año, siempre que continúe o alternadamente no superen los 90 días de presencia temporal en el país durante un período de 12 meses, no interrumpirán la permanencia continuada en el exterior.

Tal pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o con el cumplimiento del período que determina la pérdida de la condición de residente en el país.

Si dicha pérdida de condición de residente se produce antes de ausentarse del país se deberá acreditar tal situación ante la AFIP y cumplir con las obligaciones pertinentes por las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas; en cambio si tal pérdida fuese posterior a ausentarse del país tal acreditación y cumplimiento de obligaciones deberá realizarse ante el consulado argentino del país en el que las personas se encuentren al producirse tal pérdida.

Por su parte, cuando exista un Convenio de Doble Imposición (en adelante “CDI”), puede configurarse la pérdida de la residencia desde el momento en que el sujeto califique como residente fiscal en el otro Estado Contratante. Profundizaremos más sobre este punto en el apartado “CASOS DE DOBLE RESIDENCIA PARA PERSONAS FÍSICAS”.

Por último, el art. 120 de la LIG dispone la adquisición de la condición de beneficiarios del exterior de aquellos sujetos que pierdan la condición de residentes y la sujeción de los mismos a las disposiciones del título V (“Beneficiarios del exterior”), a la vez que impone

⁴ Ibidem ob. cit (2010), pág. 139

a éstos el deber de comunicar tal situación a sus agentes de retención. Como enseña Gebhardt⁵:

este es un supuesto que suele presentarse con frecuencia en el caso de compañías internacionales con filiales en el país; empleados residentes son transferidos al exterior por tiempo indeterminado o a veces por duración limitada, pero imponderables hacen prolongar la estadía en el exterior por razones laborales.

No residentes que están presentes en el país en forma permanente

La LIG en su art. 123 (to. 2019) aclara que no revisten la condición de residentes en el país (i) los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros, así como su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera, (ii) los representantes y agentes que actúen en Organismos Internacionales de los que la Nación sea parte, siempre que al tiempo de su contratación no fuesen residentes en los términos del inciso b) del artículo 119.

Asimismo, tampoco serán residentes las personas humanas de nacionalidad extranjera:

(i) cuya presencia en el país sea por razones laborales, siempre que su permanencia en el país no supere los 5 años. Con relación a este punto, Gebhardt⁶ sostiene que “un problema práctico que suele presentarse es el de las personas que concurren al país por razones laborales, pero por tiempo indeterminado”.

(ii) quienes ingresen con autorizaciones temporarias con la finalidad de cursar en el país estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado, en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o la de realizar trabajos de investigación recibiendo como única retribución becas o asignaciones similares, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos.

En todos estos casos tampoco serán considerados residentes los familiares que acompañen al no residente.

Casos de doble residencia para personas físicas

Existen casos en los cuales las personas humanas residen un tiempo en el exterior y un tiempo en nuestro país, estos casos son conocidos como de “doble residencia”. Ante estos casos y para solucionar el problema la LIG establece en su art. 122 reglas que indican cuando las personas son residentes en el país. Así se considerará residente en la República Argentina a aquellas personas que:

- a) mantengan su vivienda permanente en nuestro país,
- b) en caso de tener vivienda permanente en ambos países, tomará relevancia para desempatar la cuestión el lugar donde la persona tenga su centro de intereses vitales,
- c) en caso de no poder definirse por el requisito anterior, deberá atenderse al tiempo que habitan en nuestro país, y
- d) en caso de que sean de nacionalidad argentina y permanecieran igual tiempo en nuestro país que en el estado extranjero que les otorgó la residencia, serán considerados residentes.

⁵ Ibidem ob. cit (2010), pág. 140

⁶ Ibidem ob. cit (2010), pág. 143

En consecuencia, es importante explicar qué se entiende por “Vivienda Permanente” y “Centro de intereses vitales”. La definición de tales conceptos la podemos encontrar en el art. 1° de la RG 1621/2004 (AFIP), la cual indica que el primero de los conceptos responde al recinto apto para morada que, en forma continuada, se mantiene efectivamente utilizado o disponible para la finalidad principal de habitación, con prescindencia del título jurídico bajo el cual se lo afecte o se lo tenga a disposición.

Por su parte, se ha definido como “Centro de intereses vitales” al lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona de existencia visible mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales.

En otro sentido, si bien los CDI no establecen normas internas de los Estados Contratantes de un Convenio, si establecen criterios para resolver cuestiones de “doble residencia” con el fin de evitar la doble imposición. Es así que el art. 4 del modelo de CDI de la OCDE incluye disposiciones especiales para determinar cuál de los conceptos de residencia de las normas internas de los Estados Contratantes debe prevalecer. Como indica el punto 5 de los comentarios del mencionado artículo “esto se pone claramente de manifiesto cuando el conflicto se produce, no entre dos residencias, sino entre la residencia y la fuente”, y agrega que en estos casos “no se puede resolver el conflicto por remisión al concepto de residencia adoptada por la legislación interna de los Estados considerados”.

En la misma línea, el apartado 1 del art. 4 del CDI contiene una definición del concepto de “residente de un Estado Contratante” a los efectos del Convenio, y dicha definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal a un Estado que utilizan las legislaciones fiscales internas como determinantes de la sujeción plena a imposición: tales como domicilio, residencia, sede de dirección u otro. Sin embargo, no se considerará residente de ese Estado a quien esté sujeto a imposición por la renta que obtenga de fuentes situadas en el citado Estado o por el Patrimonio situado en el mismo: ej. diplomáticos y empleados consulares que prestan servicios en su territorio.

Como veremos, el apartado 2 del art. 4 del CDI se refiere puntualmente al tema de doble residencia, el cual ha sido copiado casi íntegramente por nuestra legislación interna. Dicho apartado y sus comentarios indican que cuando una persona sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente forma:

- a) se la considerará residente exclusivamente del Estado donde tenga vivienda permanente a su disposición. Este punto sirve para resolver aquellos casos donde la persona tiene una vivienda acondicionada y reservada para su uso permanente en un Estado contratante y solo ha tenido una estancia por cierto tiempo en el otro Estado contratante. Es necesario señalar que lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, y que el término de esta es amplio y engloba: casa, apartamento, en propiedad o en alquiler, habitación alquilada con muebles.

En caso de que tuviera vivienda en ambos Estados será residente del Estado donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (Centro de intereses vitales). A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de su actividad económica, el lugar desde el que administra su patrimonio, etc.

- b) en caso de que no se pueda determinar el Estado donde dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no posee una vivienda permanente en ninguno de los Estados, se la considerará residente en el Estado donde viva habitualmente. Conforme al punto 16 de los comentarios del art. 4 del Modelo de CDI de la OCDE, aquí se plantean dos situaciones completamente distintas. En la primera situación se refiere a la persona que disponga de vivienda permanente en ambos Estados, en caso de duda de donde tiene su centro de intereses vitales, se inclina la balanza por el Estado donde esté más habitualmente. Mientras que la segunda situación se refiere al caso de la persona que no tiene vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes.
- Como señala el punto 19 de los comentarios del art. 4 inc b), es notable destacar que, este subapartado no precisa sobre qué período debe realizarse el análisis para determinar si una persona tiene su residencia habitual en uno o en ambos Estados. Pero si se aclara que debería abarcar un espacio de tiempo suficientemente prolongado que permita evaluar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que son parte de la rutina habitual de esa persona.
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se lo considerará residente en aquel Estado en el que sea nacional.
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno, las autoridades de ambos Estados resolverán el caso mediante un acuerdo amistoso.

Concepto de residencia para empresas

Conforme el art. 116 LIG se consideran residentes en el país todas las sociedades de capital tanto las del inciso a) como las del inciso b) del artículo 73.

El inciso a) incluye a: sociedades anónimas, sociedades por acciones simplificadas, sociedades de responsabilidad limitada, asociaciones, fundaciones, cooperativas, entidades civiles y mutualistas, las sociedades de economía mixta, fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el país.

Asimismo, son residentes las sociedades, empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país al solo efecto de atribuir sus resultados impositivos a los socios o dueños que revistan la condición de residentes en el país.

También, son residentes los fideicomisos regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidos por la primera de las normas mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.

Por último, son considerados residentes los establecimientos permanentes (en adelante “EP”) definidos por el art. 22 de la LIG. Dada su importancia, entendemos que amerita un desarrollo de tal concepto, por lo que se abordará en el próximo apartado.

Establecimiento Permanente

Existen casos en los que las sociedades extranjeras adoptan formas preestablecidas en la Ley de Sociedades Comerciales argentina, siendo consideradas filiales, es decir,

constituyen una entidad independiente de la casa matriz; mientras que existen otras sociedades del exterior que no adoptan ninguna de las formas de la Ley 19.550 (en adelante “Ley de Sociedades Comerciales” o “LSC”), para lo cual para la LIG son consideradas sujetos del impuesto definiéndolas como EP.

La adecuación al derecho argentino de estas sociedades extranjeras tendrá impacto fiscal en ellas dependiendo de cada situación en particular. Al respecto, como sostiene Gebhardt⁷:

si se tratara de una sociedad extranjera que actúa como una sucursal, las consecuencias serían neutras; en cambio, las consecuencias pueden ser totalmente diversas en el caso de aquellas que realizan actos aislados o estaban registradas en su calidad de accionistas o socias de otras sociedades locales; implicaría considerar que quien en un momento fue un beneficiario del exterior sujeto al régimen de tributación por medio de la retención en la fuente, ahora pasa a ser un contribuyente local que deberá inscribirse frente a los impuestos nacionales o locales, con las consecuencias que ello genera.

Como señala Rey⁸, la reforma de la LIG realizada por la ley 27.430, “introdujo una definición de EP que toma como base la prevista bajo el modelo OCDE, con matices propios del modelo ONU”.

Antes de avanzar con la definición de la ley interna, se hará una breve descripción de lo que para OCDE es un EP. Conforme el artículo 5 del modelo de CDI de la OCDE se ha definido al EP como “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”, y comprende (i) las sedes de dirección, (ii) las sucursales, (iii) las oficinas, (iv) las fábricas, (v) los talleres, (vi) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, (vii) una obra o un proyecto de construcción o instalación cuya duración excede de los 12 meses, (viii) cuando una persona opere en un Estado contratante por cuenta de una empresa, y al hacerlo, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel conducente a la celebración de contratos en nombre de la empresa (excepto cuando sea agente independiente).

Si bien se podría decir que nuestra LIG replicó la definición de la OCDE, notaremos que existen diferencias producto de la incorporación de los matices del Modelo ONU.

El artículo 22 de la LIG (to. 2019) define al EP -al igual que OCDE- como “un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad”.

Conforme la LIG el término EP comprende:

- a) una sede de dirección o de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica;
- e) un taller;

⁷ Ibidem ob. cit (2010), pág. 254

⁸ Rey Daniela (2018) “El nuevo concepto de Establecimiento Permanente bajo la Reforma Tributaria”, pág 2.

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.

Dentro de las actividades específicas comprende: una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión cuando dicho proyecto o actividades se desarrollen en el territorio nacional por un período superior a los 6 meses. Como bien señala Rey⁹ al establecerse un período de 6 meses “[se] recepta el plazo previsto bajo el Modelo ONU (en lugar de 12 meses según el Modelo OCDE) ...”, y agrega que “también [se] incorpora del modelo ONU la referencia a las actividades de supervisión”.

Por su parte, para evitar la fragmentación de contratos, se estableció que cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas por las actividades antes mencionadas, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán para el cómputo del plazo de 6 meses.

También se configurará un EP cuando se presten servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o indirecta, en caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período que exceda de 6 meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses. Como sostiene Rey¹⁰: “esta cláusula de configuración de EP por medio de la prestación de servicios no se encuentra presente en el modelo OCDE”.

En cuanto a la “lista negativa” de actividades que no comprenden un EP se destaca que las mismas deben preservar el carácter auxiliar o preparatorio respecto de la empresa del exterior.

Continuando, el art. 22 de la LIG (to. 2019) incorpora la figura de “agentes dependientes” estableciendo que:

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 faculten para concluir contratos en nombre de los referidos sujetos 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 del sujeto del exterior;
- e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero; o
- f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

En lo referente a los “agentes dependientes” se destaca que, a diferencia de lo que indica el Modelo OCDE, la LIG no excluye del concepto de EP a las actividades que posean

⁹ Ibidem ob. cit (2018), pág. 3

¹⁰ Ibidem ob. cit (2018), pág. 3

carácter auxiliar o preparatorio, y que, además, no solo incluyó a la actuación de un agente por cuenta de una empresa del exterior, sino que también incluyó a la actuación en nombre de una persona humana o jurídica, de un patrimonio o de un ente del exterior.

Por último, el art. 22 de la LIG introdujo el concepto de “agentes independientes” para excluirlos del concepto de EP, indicando que:

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.

Antes de concluir, cabe mencionar que existe una parte de la doctrina que sostiene que no sería aplicable la ley doméstica para definir un EP cuando exista un CDI, toda vez que el art. 1 del modelo de CDI de la OCDE le da potestad tributaria al Estado inversor, indicando que “la renta obtenida por una entidad u otro instrumento considerados total o parcialmente transparentes a efectos fiscales (...) se considerará renta de un residente de un Estado contratante, pero únicamente en la medida en que dicha renta se trate como renta de un residente del mismo”. Como esta atribución de potestades no se hace mención a los EP, se podría inferir que las pautas para establecerlo de la LIG solo quedarían reservadas para aquellos casos en los cuales no exista un CDI.

Caso de doble residencia para empresas

Para el caso de las empresas, si bien no suele darse muchas veces, puede ocurrir que sean consideradas residentes en más de un Estado. Esto ocurre cuando por ejemplo un Estado considera la residencia de la empresa al lugar de inscripción en el registro y el otro Estado a la sede de dirección efectiva. Es por ello que, al igual que para las personas físicas, deben establecerse reglas de preferencia para dirimir este conflicto.

Conforme los comentarios del apartado 3 del art. 4 del Modelo de CDI de la OCDE, se establece que ante tales situaciones, las autoridades de los estados contratantes harán lo posible por resolver dicha situación, caso por caso, mediante acuerdo amistoso, teniendo en cuenta los siguientes factores:

- lugar de celebración de reuniones del consejo de administración o directivo,
- lugar desde donde ejerce sus funciones el consejero delegado o director/es,
- lugar desde donde se realiza la alta gestión cotidiana,
- lugar de ubicación de la sede central,
- que legislación nacional rige su situación jurídica,
- lugar donde se lleva la documentación contable,
- otros factores.

En este proceso, el contribuyente -como parte interesada- pedirá la resolución de su situación de doble residencia, la cual deberá ser resuelta por las autoridades sin demora. Las autoridades deberán comunicarle al contribuyente su decisión, lo antes posible, con expresa indicación del plazo cubierto.

En el supuesto de falta de una decisión por parte de las autoridades competentes, el contribuyente seguirá siendo considerado residente de ambos Estados.

Es importante señalar que la persona que tenga la condición de doble residente no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el CDI, salvo en la forma que autoricen las autoridades competentes. Es así que algunos Estados creen que es preferible abordar los supuestos de doble residencia de las entidades con la norma basada en la “sede de dirección efectiva”, incluyendo tal reserva dentro de los CDI que dichos Estados celebran.

Por su parte, la “Acción 6”¹¹ de BEPS indica que existen casos potenciales de abuso de Convenio que pueden derivarse de la transferencia de acciones, créditos, derechos o propiedades a EP establecidos exclusivamente con tal propósito en países que ofrecen un tratamiento preferencial a la renta procedente de dichos activos. Cuando el Estado de residencia exime o grava con tipos bajos los beneficios de dichos EP situados en terceros Estados, el Estado de la fuente no debería conceder los beneficios del convenio respecto de dicha renta. Para prevenir dicha situación se sugiere la inclusión de una norma anti-abuso en los convenios bilaterales para evitar que el Estado de la fuente tenga que conceder los beneficios del convenio cuando la renta obtenida por un EP situado en un tercer Estado no está sometida a un gravamen normal en dicho Estado.

Por último, como se vio en el párrafo final del apartado “ESTABLECIMIENTO PERMANENTE”, no habrá problema de doble residencia en el caso que exista una Sociedad residente en el exterior, a la cual le sea aplicable un CDI, ya que no le serían aplicables las reglas del EP de la ley doméstica. En este caso, el Estado inversor tendrá plena potestad tributaria sobre los resultados del Estado fuente. Vale recordar que esto encuentra su razón de ser en el art. 1 del modelo de CDI de la OCDE.

Diferencia entre el concepto de no residente y beneficiario del exterior

Si bien existe una suerte de mimetización entre el concepto de no residentes (sujeción limitada a las ganancias de fuente argentina) y de beneficiarios del exterior (sistema de tributación especial del impuesto a las ganancias) en este apartado se explicará la diferencia entre ambos conceptos.

El concepto de “no residente” como ya se ha visto anteriormente surge por aplicación de los artículos 116 y siguientes de la LIG (to. 2019). En resumen, los sujetos considerados no residentes, a los efectos fiscales, tributarán conforme al principio de territorialidad que considera la ubicación territorial de la fuente generadora de la renta. Es decir, habrá rentas de fuente argentina para un sujeto del exterior cuando las ganancias se originen en bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país o por la realización en el país de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios.

Por su parte, la calificación legal de beneficiario del exterior representa un elemento que determina la modalidad de ingreso del impuesto a las ganancias. El término “beneficiarios del exterior” está definido en el art. 102 de la LIG (to. 2019) que establece “se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo”.

¹¹ Acción 6 (2015) de BEPS - Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, pág 80

Se coincide con Rajmilovich¹² al indicar que “la condición de beneficiario del exterior se genera por la necesidad o situación de percibir una renta que, conforme a la LIG, debe ser considerada de fuente argentina”. Así, el art. 120 de la LIG indica que las personas humanas que hubieran perdido la condición de residentes revestirán desde el día en que cause efecto esa pérdida, el carácter de beneficiarios del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que obtengan a partir de ese día inclusive.

Es de destacar que en la LIG se establecen condiciones de carácter general para luego adaptar esta generalidad del tributo a ciertas situaciones particulares que pueden tender a confundir al lector como ser el caso de sujetos que, habiendo permanecido fuera del territorio nacional más de 12 meses, deben mantener su condición de residente a los efectos fiscales. Ejemplo de ello lo constituyen los diplomáticos argentinos o representantes oficiales del Estado nacional, provincial o municipal en el exterior, quienes al percibir sus retribuciones en el exterior acreditan la condición de beneficiario del exterior no obstante tratarse de un residente.

Otro ejemplo de estas situaciones adaptadas es el caso de aquellos sujetos que, sin haber presentado las condiciones para ser considerados residentes a los efectos fiscales, para determinadas rentas deben cumplir con las obligaciones del régimen general tributario. Ejemplo de ello lo constituyen los intelectuales, técnicos, profesionales, artistas que actúen en el país percibiendo sueldos, honorarios y otras retribuciones y que permanezcan más de seis meses en el país debiendo inscribirse ante la AFIP y presentar declaraciones juradas anuales como beneficiarios del país tributando en forma limitada por sus rentas de fuente argentina.

INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Los países miembro de la OCDE vienen reconociendo desde hace tiempo la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes en supuestos de doble imposición jurídica internacional.

Al desarrollarse nuevas tecnologías se produjeron cambios fundamentales en el modo de realizar operaciones transfronterizas, lo que obligó a repensar los convenios dado que los procesos de elusión y evasión se hicieron más sofisticados.

En las últimas décadas se ha visto la necesidad de cooperación administrativa en materia tributaria, especialmente a través del intercambio de información y de la asistencia en la recaudación de impuestos. Es así que se busca armonizar los convenios bilaterales entre los países en lo concerniente a principios, definiciones, reglas, y métodos uniformes.

Conforme los lineamientos establecidos por la OCDE el principal objetivo de los CDI es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición jurídica internacional, así como también se busca evitar la elusión y el fraude fiscal.

¹² Darío Rajmilovich (2019) “Manual del impuesto a las ganancias”, capítulo 13 punto 1 §286.

En igual sentido Delgado Pacheco ¹³sostiene:

Un CDI tiene como objetivo fundamental evitar una doble imposición sobre las rentas obtenidas por las personas o entidades residentes en cada uno de los Estados signatarios del convenio. En otras palabras, un CDI persigue evitar que un exceso de imposición sobre esas rentas obstaculice los flujos de inversiones. Y este objetivo se consigue mediante un acuerdo, en forma de convenio internacional bilateral, que trata esencialmente de distribuir o repartir los ámbitos de las potestades tributarias de los respectivos Estados, determinando qué hechos impositivos pueden y deben ser gravados por cada uno de ellos.

En la llamada planificación fiscal internacional, los CDI aparecen como un elemento absolutamente decisivo, dado que brindan entre los Estados signatarios una distribución de los ámbitos de sus potestades tributarias, y así, suponen:

- a) Una reducción de la tributación en cada Estado sobre los dividendos, intereses, cánones y plusvalías obtenidos en ese Estado, como Estado en este caso de la fuente, por personas o entidades residentes en el otro Estado.
- b) Una delimitación del concepto de EP.
- c) El establecimiento de un sistema para eliminar la doble imposición.

En lo referente a este último punto, para mitigar los efectos de la doble imposición, el artículo 4 del modelo de CDI de la OCDE ha establecido reglas de desempate para determinar la residencia del contribuyente, los cuales ya se han abordado en el apartado “CASOS DE DOBLE RESIDENCIA PARA PERSONAS FÍSICAS” y en el apartado “CASOS DE DOBLE RESIDENCIA PARA EMPRESAS”.

Por otro lado, la OCDE trabajó en un informe conocido como “Acción 6” de BEPS con el fin de dar lineamientos para evitar el abuso de tratados o treaty shopping, dado que la sofisticación de las transacciones internacionales ha hecho que los Estados contratantes tengan que estar alerta cuando en el sistema tributario del otro Estado existen elementos que puedan incrementar el “riesgo de no imposición”.

Esta acción se divide en 3 apartados: (i) “apartado A” con disposiciones antiabuso para frenar la utilización indebida de los Convenios, (ii) “apartado B” que contiene una nueva redacción del Preámbulo donde existe una declaración expresa de que la finalidad de los Convenios es evitar la doble imposición sin crear oportunidades de doble no imposición, y (iii) “apartado C” que identifica recomendaciones de medidas de política fiscal que los países deberán tener en cuenta a la hora de firmar/renegociar/denunciar un Convenio.

En lo que a este trabajo importa solo mencionaremos las cláusulas vinculadas al “apartado A”, las cuales centran el análisis en el concepto de residencia. Dicho apartado indica que pueden utilizarse las siguientes cláusulas para evitar el abuso de tratado:

- Introducción de una mención expresa en los Convenios de que los Estados contratantes desean evitar la elusión fiscal y la generación de oportunidades de treaty shopping,
- Limitación de los beneficios otorgados por el CDI (“LOB”, por su sigla en inglés) a residentes cualificados,

¹³ Delgado Pacheco Abelardo (2002), “Las medidas Antielusión en los Convenios de Doble imposición y en la fiscalidad internacional”, pág. 8.

- Test de Propósito Principal (PPT, por su sigla en inglés): rechaza la aplicación de los beneficios del Convenio a operaciones realizadas con la finalidad primordial de aprovecharse del mismo.

La cláusula LOB busca limitar los beneficios del Convenio a los residentes cualificados. Si bien estas cláusulas suelen ser rígidas se aconseja su flexibilización para salvar situaciones injustas, para lo cual las autoridades deberían tener en cuenta los siguientes factores: historia, estructura, titularidad y operaciones que realiza el residente.

Por otro lado, la cláusula PPT es complementaria de LOB, y su análisis tiene que hacerse caso por caso con el fin primordial de detectar situaciones en las que el propósito principal de la actividad u operación sea beneficiarse por el uso del Convenio. Ejemplo de ello sería la interposición de sociedades conducto donde el propósito principal es obtener la aplicación del tipo reducido de retención sobre dividendos en la fuente en pagos de intereses.

Con estas cláusulas se busca un “standard mínimo”, por ende, no es necesario que estén todas las cláusulas contenidas en un CDI, sino que ello quedará a evaluación de cada país que analizará cómo juegan estas cláusulas con su legislación interna.

Por último, la OCDE también trabajó en el desarrollo de un Instrumento Multilateral (“IM”) que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de los instrumentos bilaterales, con el fin de agilizar y simplificar la implementación de medidas BEPS previstas en los Convenios. Es de destacar que Argentina ya es signataria de dicho IM desde el año 2017, pero aún no lo ha refrendado ante el Congreso.

Métodos para solucionar la Doble Imposición

Como se ha visto, la extensión de la red de CDI eleva el riesgo de abuso al posibilitar la utilización de instrumentos diseñados para obtener tanto las ventajas fiscales previstas en determinadas legislaciones internas como las reducciones impositivas acordadas en esos convenios. Ejemplo de ello sería la utilización por parte de personas físicas de vehículos de inversión para conseguir los beneficios de convenios que no puede obtener directamente. Esto es lo que comúnmente se conoce como abuso de tratados y elusión fiscal. Para paliar esto, se han instaurado mecanismos y conceptos antiabuso.

Generalmente la mayoría de los Estados han utilizado métodos para mitigar el riesgo de doble imposición jurídica mediante disposiciones internas como ser el método de la exención o del crédito fiscal, pero también la OCDE ha trabajado en acciones para que mediante los CDI se evite la doble imposición y se garantice la doble no imposición o el abuso de tratados.

El método de la exención consiste en eximir en el estado de la residencia las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente, pudiéndose tomar en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos del patrimonio del contribuyente. En otras palabras, si los ingresos han sido gravados adecuadamente en el país fuente, entonces el país de residencia debe eliminar la posibilidad de la doble imposición exonerando esos ingresos de fuente extranjera.

Los mecanismos para administrar un sistema de exención no son tan simples, sobre todo si no hay imposición en el país fuente y el país de residencia concede una exención para los ingresos de fuente extranjera, significa que no se gravarán dichos ingresos. Por esta

razón, los convenios tributarios suelen limitar el método de exención solo a los ingresos que puedan realmente ser sometidos a imposición en el país fuente¹⁴.

El método del crédito consiste en gravar las rentas o el patrimonio del contribuyente del Estado de la fuente en el estado de la residencia, pero se permite deducir del impuesto aplicado en el Estado de la residencia el impuesto soportado en el Estado de la fuente.

Todos los sistemas de crédito por impuestos pagados en el extranjero deben hacer frente a la posibilidad de que el impuesto del país fuente supera el impuesto del país de residencia y podría dar lugar a lo que comúnmente se conoce como el exceso de créditos por impuestos pagados en el extranjero. Por ello, en varios países el crédito simplemente se limita a la cantidad del impuesto doméstico adeudado con respecto a los ingresos de fuente extranjera. Por el contrario, otros países toman en cuenta el monto del impuesto extranjero que excede el impuesto doméstico, por ejemplo, mediante el reconocimiento de los créditos en exceso permitiendo que éstos se trasladen para ser utilizados en años futuros¹⁵.

Cuando el país de residencia adopte uno y otro método, de exención o de crédito, necesitará reglas para atribuir los gastos entre la fuente doméstica y la extranjera. En el caso del método de exención, esto se necesita para asegurar que los gastos incurridos con respecto a las rentas exentas no disminuyan la base imponible. En un sistema de crédito por impuestos pagados en el extranjero, esta atribución se necesita para aplicar apropiadamente el límite del crédito.

Si bien estas disposiciones mitigan gran parte de los casos de doble imposición, no cubren la totalidad de ellos, dado que pueden existir diferencias significativas entre las normas de determinación de la fuente de ambos Estados, o problemas cuando la legislación interna de estos Estados no permita la corrección unilateral de la doble imposición económica. Es aquí donde, para mitigar los efectos de la doble imposición, juega un rol importantísimo el artículo 4 del modelo de CDI de la OCDE, el cual, como ya se ha visto en los apartados “CASOS DE DOBLE RESIDENCIA PARA PERSONAS FÍSICAS” y “CASOS DE DOBLE RESIDENCIA PARA EMPRESAS”, establece la solución a los problemas de doble residencia.

Otra medida que ha empleado la OCDE para solucionar la doble imposición fue definir EP. Nos remitimos al apartado “ESTABLECIMIENTO PERMANENTE” para su abordaje.

Fallo CSJN Molinos Río de la Plata

En este fallo Molinos Río de la Plata (en adelante “Molinos”) presenta un recurso extraordinario ante la CSJ para discutir la determinación de oficio que le hizo el fisco argentino por el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2009, con fundamento en el principio de la realidad económica establecido en los artículos 1 y 2 de la ley 11683. El argumento de la empresa actora fue el cuestionamiento de aplicación de dicha norma a una de jerarquía normativa superior como es un tratado para evitar la doble tributación. Adelantamos que la Corte confirmó el criterio fiscal, como explicaremos a continuación.

¹⁴ Naciones Unidas (2015) “Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo”, pág 136

¹⁵Ibidem Op. cit, pág 141

En ese momento, Argentina y Chile tenían vigente un CDI que en su artículo 11 establecía que los dividendos solo resultaban gravados por el país en que se encontrase domiciliada la empresa que los distribuía (en el caso: Chile, por estar Molinos Chile radicada en ese país).

Por otro lado, en Chile los dividendos originados en rentas de fuente extranjera -en el caso, sociedades uruguayas y peruana-, no estaban sujetos al impuesto a la renta en ese país por tratarse de ganancias provenientes de sociedades plataformas de inversión que, según la modificación de la ley 19.840 al régimen legal de ese impuesto, “no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena”.

Los hechos del caso fueron: Molinos había constituido en la República de Chile, el 30 de diciembre de 2003, la sociedad “Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A.” (en adelante “Molinos Chile”) en el marco del régimen de “sociedad plataforma de inversiones” referido. Para ello, Molinos había integrado el capital social de Molinos Chile mediante la transferencia de los paquetes accionarios mayoritarios de tres subsidiarias en Uruguay -Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.-.

La operatoria cuestionada a Molinos consistía en la canalización de ganancias de las empresas radicadas en Uruguay y Perú hacia la sociedad plataforma de inversiones en Chile y de ésta, a la sociedad constituida en Argentina. Los dividendos que recibía de Chile la sociedad residente en Argentina no tributaban por aplicación del art. 11 del CDI celebrado entre Chile y Argentina, por lo que se daba el efecto económico de una doble no tributación, pues no estaban gravados ni en Argentina ni en Chile.

Las instancias anteriores (Tribunal Fiscal de la Nación y Cámara) le habían dado la razón al fisco argentino, confirmando la determinación de oficio, criterio éste que fue confirmado por CSJN.

Los fundamentos de la sentencia fueron varios, los que se resumen en los sumarios oficiales de la CSJN que se transcriben más adelante, básicamente en que el principio de la realidad económica establecido en la Ley 11.683 puede aplicarse para interpretar y aplicar un tratado para evitar la doble tributación internacional cuando se presenta un caso de abuso de tratados.

En el fallo los jueces Maqueda y Rosatti señalaron que:

- 1) la cuestión federal consistía en interpretar el art. 11 del CDI para determinar si, tal como sostenía la actora, la cláusula del Tratado impedía al Estado argentino gravar con impuesto a las ganancias los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por la sociedad chilena o si, conforme alegaba la AFIP la recurrente había abusado de los términos de la norma en contra del Tratado y del principio de la realidad económica.
- 2) ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva.
- 3) las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas en materia de tratados y de normas tributarias teniendo en cuenta el principio de la buena fe, consagrado en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969. En ese sentido, indicaron que la finalidad del CDI había sido evitar la doble imposición, pero a raíz de una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de

Chile, mediante la creación de las denominadas “sociedades plataforma de inversiones”, el supuesto de hecho en la causa era evitar una doble imposición, por lo que la posición de Molinos no se encontraba alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe.

- 4) desde el derecho internacional privado se arribaba a una conclusión similar al analizar la actitud que podía adoptar el Estado argentino frente a la decisión de un contribuyente de valerse de la legislación foránea para desvirtuar los fines del tratado bilateral suscripto y eludir sus obligaciones tributarias.
- 5) desde la perspectiva legislativo-tributaria nacional resultaba aplicable el principio de la realidad económica.

No se está de acuerdo con la valoración de estos jueces dado que:

- 1) no se observa un abuso de tratado toda vez que es el propio CDI quien otorga la potestad tributaria al Estado chileno de gravar las rentas extranjeras, no existiendo ningún reparo por parte del Estado argentino ante la posibilidad de una no imposición por parte de dicho Estado.
- 2) el CDI celebrado no ofrece dificultades de interpretación, por lo cual para abordar una posición resulta desmesurado y excesivo el estudio del principio de la buena fe y del derecho internacional privado.
- 3) el principio de la realidad económica no resulta atinado para el análisis de un CDI cuando se presenta un caso de abuso de tratados, toda vez que los Convenios tienen jerarquía constitucional superior a las leyes.

Por su parte, el juez Lorenzetti arribó a una posición similar que los jueces mencionados ut-supra, indicó que “el citado art. 11 del CDI era claro pero la interpretación que había efectuado la empresa le daba un sentido contrario a los principios que prohíben el abuso del derecho y obligan a interpretar de buena fe, los cuales están claramente vigentes en el derecho argentino e internacional”.

A su vez, Lorenzetti remarcó que “los tratados internacionales tienen jerarquía supralegal (artículo 31 de la Constitución Nacional) y deben ser interpretados conforme con los principios de derecho público establecidos en la Carta Magna”, y también, expresó que “resultaba irrazonable la exégesis que propugnaba la actora de la letra del Convenio a fin de no tributar el impuesto a las ganancias”.

Por los fundamentos señalados anteriormente tampoco se comparte la posición de dicho magistrado.

En disidencia, y con el criterio más acertado, el juez Rosenkratz consideró que la norma citada no ofrecía dificultad interpretativa alguna y forzaba a concluir que Chile era el único Estado contratante con potestad tributaria para gravar los dividendos distribuidos por la sociedad holding. Se comparte dicha opinión dado que el CDI había consagrado en su artículo 11 la regla que otorga potestad tributaria al lugar de colocación del capital para definir la fuente productora de la renta de dividendos y participaciones.

Asimismo, los beneficios del CDI eran aplicables incluso si, como sucedió en Chile, uno de los Estados introducía una modificación que tuviese por efecto renunciar al ejercicio de la potestad tributaria exclusiva que le reconocía el CDI.

En efecto, Rosenkratz resaltó que “el tratado no contenía norma alguna que estableciera que la renuncia sobreviniente a la potestad tributaria por parte de un Estado contratante

habilitase al otro Estado a ejercer la suya”, la cual fue resignada al suscribir dicho convenio.

Finalmente, se coincide plenamente en que no corresponde a los jueces introducir distinciones cuando la norma convencional no lo hace, siendo esta facultad del legislador. Como sostiene Rosenkratz “si el legislador -al aprobar el CDI- hubiera querido hacer distinciones para, por ejemplo, permitir que nuestro país reasumiera su potestad tributaria cuando la misma hubiera sido abdicada por Chile, lejos de aprobar derechamente los términos genéricos contenidos en el artículo 1° del CDI, habría hecho las salvedades o excepciones pertinentes para que el Poder Ejecutivo, al manifestar el consentimiento en obligarse por el convenio, introdujese las reservas que estimase necesarias”.

En conclusión, Rosenkratz sostuvo que “el compromiso asumido por los Estados parte en el CDI debe respetarse aun cuando la aplicación de sus disposiciones redunde en una ausencia de imposición en ambas jurisdicciones e independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las planificaciones fiscales implementadas para alcanzar tal efecto”.

Como se había anticipado, a continuación se abordan los sumarios del fallo:

- 1) la interpretación de los Tratados Internacionales en función del Principio de la buena fe: conforme al voto de los jueces Maqueda, Rosatti y Lorenzetti el supuesto de hecho del fallo no sería evitar la doble imposición sino procurar doblemente una no imposición, lo cual se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe.

También sostuvieron que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo al principio de la buena fe.

No se coincide con dicha postura toda vez que la letra del CDI es clara, no se considera correcto que el juez se ponga a analizar e interpretar lo que el legislador no ha dicho. Con gran atino, Rosenckratz sostuvo que:

el art. 11 del CDI al disponer que los dividendos distribuidos sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye no ofrece dificultad interpretativa alguna y fuerza a concluir que Chile era el único Estado contratante con potestad tributaria para gravar los dividendos distribuidos por la empresa actora.

- 2) el Principio de la realidad económica aplicado en el ámbito de los Tratados internacionales: faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes. Dicha facultad sólo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado.

Tampoco se coincide con dicha postura dado que el principio de la realidad económica está consagrado en una ley doméstica de orden inferior a un Convenio. Como lo sostiene Rosenkratz:

en razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna (arts. 31 y 75, inc. 22

de la Constitución Nacional), debe afirmarse que una ley tributaria de tal fuente puede sufrir restricciones -o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable- en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional.

Además, si la potestad de gravar las rentas correspondía al Estado chileno, y este decidió no gravarlos, para alcanzar dichas rentas el legislador argentino debió realizar las reservas pertinentes. Los jueces no deberían forzar una interpretación que desvirtúe la letra del Convenio. En este tema es importante lo que Rosenkratz sostuvo al decir que “el CDI -aprobado por la ley 23.228- no contiene norma alguna que establezca que la renuncia sobreviniente a la potestad tributaria por parte de un Estado contratante habilite al otro Estado a ejercer la suya, resignada al suscribir dicho convenio”.

Asimismo, Rosenkratz también indicó que:

el CDI no contemplaba que las modificaciones introducidas en la regulación relevante de los impuestos debieran cumplir condición alguna, los beneficios del CDI eran aplicables incluso si (...) uno de los Estados introducía una modificación que tuviese por efecto renunciar al ejercicio de la potestad tributaria exclusiva que le reconocía el CDI.

3) la Razonabilidad de la sentencia que confirma la determinación de oficio desconociendo la forma jurídica empleada por el contribuyente.

Se entiende que la forma jurídica utilizada por el contribuyente es totalmente razonable y válida toda vez que no existe ningún impedimento contenido en el CDI que lo prohíba.

4) la interpretación de los Tratados Internacionales en función del Principio de la buena fe y del Principio de la realidad económica: conforme al voto de los jueces Maqueda y Rosatti dentro del sistema jurídico argentino se observa una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho (artículo 27 de la Constitución), la interpretación de buena fe y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica del artículo 11 del Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos que no ampara la utilización de las sociedades plataforma del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país.

Por su parte, el juez Lorenzetti sostiene que “el artículo 11 del CDI aprobado por la ley 23.228 debe ser interpretado conforme con la buena fe y la prohibición del abuso del derecho”, y agregó que “las formas jurídicas elegidas por una empresa no pueden ser ignoradas, pero también deben ser interpretadas de modo que respondan a la buena fe y prohibición del abuso”.

Como ya se ha dicho, la letra del CDI no presenta problemas de interpretación, no es conveniente que el juez se ponga a realizar interpretaciones sobre lo que el legislador no ha dicho. Si el legislador argentino no hizo las reservas pertinentes en el CDI, es porque no lo ha querido así. La tacha de contrariar el principio de la buena fe y de hacer abuso del CDI no parecen tener sustento toda vez que Molinos no infringe en ningún momento la letra y espíritu del Convenio.

Por otro lado, conforme Rosenkratz, invocar la aplicación del principio de la realidad económica para desconocer lo dispuesto en el artículo 11 del CDI implica un apartamiento del texto de dicho convenio y supone, además, alterar unilateralmente lo que es un acto emanado de dos Estados soberanos, en tanto de esa manera, se afecta el principio pacta sunt servanda y las reglas de interpretación fijadas por la Convención de Viena (artículos 26, 31 y 32).

- 5) la Interpretación de los Tratados Internacionales conforme la Constitución Nacional: conforme al voto de los jueces Maqueda, Rosatti y Lorenzetti la inserción de los tratados en el sistema jurídico argentino se referencia genéricamente (como toda norma infra-constitucional) con su grado de congruencia con las disposiciones del tratado y el texto constitucional, específicamente con la cláusula del artículo 27 de la Constitución, aquella que obliga al Gobierno Federal a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en la Constitución.

Por su parte, Lorenzetti sostuvo que “pretender que el art. 11 del CDI [celebrado entre Argentina y Chile] ampara la figura de la sociedad -en Chile- interpuesta entre la sociedad en argentina y la fuente de ganancias y su consecuente no tributación, deviene irrazonable y contrario al principio de buena fe tantas veces citado (artículo 31 de la Convención de Viena) y a los principios y valores de la Constitución Nacional”.

También sostuvo que “resulta irrazonable la exégesis que, de la letra del CDI- aprobado por la ley 23.228, propugna la empresa actora a fin de no tributar el impuesto a las ganancias sobre los dividendos, toda vez que, al no verificarse la situación que dicho convenio buscaba regular, sus consecuencias llevan a una interpretación y aplicación del mentado instrumento contrarias a los principios y valores de la Constitución Nacional”.

No se coincide con la valoración realizada por los magistrados dado que aquí no hay contradicción con el principio de buena fe y con los principios y valores de la Constitución Nacional. Como se ha sostenido en los sumarios anteriores, Molinos no ha contrariado la Constitución, la cual le da a los Convenios internacionales refrendados por el Congreso estatus supralegal, y su accionar ha respetado la letra del CDI, el cual no tenía cláusulas antiabuso para evitar la doble imposición. Como se ha dicho, alterar unilateralmente lo que es un acto emanado de dos Estados soberanos afecta el principio pacta sunt servanda y las reglas de interpretación fijadas por la Convención de Viena (artículos 26, 31 y 32).

Además, como enseña Rosenkratz “no cabe a la Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por este”, y agregó que “no resulta posible introducir por vía interpretativa recaudos que los órganos constitucionales encargados de la celebración de tratados no incluyeron en su texto”.

- 6) Razonabilidad de la ley y abuso del derecho: dentro de nuestro ordenamiento constitucional se encuentra el principio de razonabilidad, pauta que presupone que en nuestro sistema los derechos no son absolutos. Su contenido no ampara ni protege ejercicios abusivos en su nombre (voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

No se coincide con el voto de los jueces dado que Molinos no ha tenido la intención de abusar del CDI celebrado entre Argentina y Chile, en todo caso, el Convenio adolecía un vacío legal que no contemplaba el supuesto ya analizado. Así, la no imposición permitida por las normas del CDI no constituye una transgresión a los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional.

- 7) Abuso del derecho y razonabilidad de la ley: la noción de abuso repele al derecho, hiere la convivencia social y al armónico desarrollo de la vida en comunidad; así el principio de razonabilidad expulsa del ordenamiento jurídico el ejercicio abusivo de derechos en todas sus variantes (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

Como se señaló anteriormente no se comparte dicha posición toda vez que Molinos no ha tenido intención de abusar del CDI, por ende, no es válido que se le repele su derecho.

- 8) el Abuso de tratados en la interpretación de los Tratados internacionales: conforme el voto de los jueces Maqueda y Rosatti la postulación que sugiere que el "abuso del tratado" deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional.

Como se ha visto, una ley tributaria interna puede sufrir restricciones en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional. El accionar de Molinos se encuentra dentro del marco legal establecido por el CDI, por ende, no se observa el abuso mencionado por los jueces.

- 9) el Fraude en la interpretación de los Tratados internacionales: al analizar el caso los jueces Maqueda y Rosatti plantearon el fraude al CDI y sostuvieron que dentro de la lógica del derecho internacional privado la norma conflicto contiene límites que repelen la aplicación del derecho extranjero en casos excepcionales, cuando juega el orden público internacional y, sobre todo, el fraude a la ley.

En este punto nos parece más acertado el criterio de Rosenkratz quien indica que “en el art. 22 del CDI se establecía que cualquier situación que pudiera ser concebida por alguno de los Estados contratantes como un fraude al CDI debía resolverse mediante un mutuo acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes”, y agregó que “el CDI [no] contemplaba la posibilidad de que uno de los Estados contratantes recurriese unilateralmente a su legislación interna para derogar sus disposiciones”.

- 10) el Planteo de Recurso Extraordinario para cuestiones de Tratados internacionales en materia de doble imposición (impuesto a las ganancias): los jueces Maqueda y Rosatti sostienen que el recurso extraordinario es formalmente procedente.

Como conclusión de los sumarios referenciados podemos sostener que Molinos no ha realizado un abuso de tratado, ni tampoco contrarió los principios constitucionales.

Como se ha visto, la letra del CDI -celebrado entre la República de Chile y la República de Argentina- es clara y no da lugar a múltiples interpretaciones, por lo que no se coincide con la valoración realizada por el voto de la mayoría de la Corte.

Asimismo, no parece acertado el análisis de CSJN con respecto al uso del principio de la realidad económica para interpretar y aplicar un tratado para evitar la doble tributación

internacional cuando se presenta un caso de abuso de tratados. Es así que la jerarquía superior de la que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna, puede hacer sufrir restricciones a esta última, en virtud de los compromisos asumidos por la República con otros países mediante Convenios internacionales.

Como efectos del fallo podemos señalar que nuestro país el 29 de junio de 2012 denunció el CDI “ debido a ciertos aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional” y celebró un nuevo acuerdo el 15 de mayo de 2015 denominado “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal”, el cual fue aprobado por ley 27.274.

Asimismo, también se celebró un memorando de entendimiento entre ambos Estados, en el cual entendieron y confirmaron que el nuevo convenio “no impedirá a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal”, y que “los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio allí situados[...].”

Caso España - Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).

España es un país desarrollado que se encuentra inmerso en la Unión Europea, cuyo objetivo fundamental de ésta última es la creación de un Mercado Común o Único, que supone entre otras la libre circulación de capitales, mediante la creación de un espacio sin fronteras interiores. Esta libre movilidad de capitales ha motivado a un número creciente de empresas españolas a operar en el exterior, ya sea en el ámbito comunitario o con terceros países. Sumado esto al factor de la doble imposición internacional, España ha introducido en su legislación tributaria la figura de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (en adelante ETVE).

Las ETVE están reguladas en los artículos 116 a 199 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS). La normativa indica que podrán acogerse a este Régimen todos los sujetos pasivos afectos al TRLIS, con la excepción de las agrupaciones de interés económico, las Uniones Temporales de Empresas (UTES) y aquellas que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por su parte, el objeto social de aquellas empresas o sociedades que pueden acogerse a este régimen debe comprender “la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales”.

En cuanto al tratamiento tributario de las ETVE, el art. 117 del TRLIS establece que “los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como las rentas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional...”.

Para que la exención del art. 117 del TRLIS opere se deben reunir ciertos requisitos establecidos en el artículo 21 del TRLIS, los que se detallan a continuación:

(i) que la participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios sea al menos del 5% o de 6 millones de euros aun cuando no se alcance el porcentaje mínimo,

(ii) que la participación debe ser ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su efecto deberá completarse el tiempo necesario para este efecto,

(iii) que la sociedad participada debe encontrarse afectada por un impuesto en el extranjero de características análogas o de idéntica naturaleza que el Impuesto sobre Sociedades en España,

(iv) debe existir un Convenio suscrito para evitar la doble imposición internacional, reciprocidad en el intercambio de información y en ningún caso debe referirse a un país o territorio calificado como país de baja o nula tributación, y

(v) los beneficios repartidos o en que se participa tengan un origen extraterritorial.

Asimismo, respecto a la distribución de los beneficios se establece que:

(i) Cuando el receptor del beneficio sea una persona jurídica residente en el territorio español o un EP situado en territorio español, tendrá derecho a la deducción por doble imposición de dividendos de acuerdo al artículo 30 del TRLIS (del 50% cuando el beneficio obtenido provenga de entidades con residencia en España o del 100% cuando los dividendos o participaciones se obtengan de entidades en las cuales el porcentaje de participación directo o indirecto es igual o superior al 5%).

(ii) Cuando el receptor del beneficio sea una persona física residente en territorio español, sujeta a la Ley de Impuesto a las Personas Físicas, no tendrá derecho a deducción por doble imposición de dividendos, pero sí podrá solicitar la deducción por doble tributación internacional de acuerdo a lo señalado en el artículo 82 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto a las Personas Físicas (el menor entre: (a) el importe satisfecho en el extranjero en concepto de impuesto análogo sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o (b) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero).

(iii) Cuando el receptor del beneficio sea una persona jurídica o física no residente en España, éste no tiene derecho a deducción alguna, dado que el beneficio distribuido se entenderá obtenido fuera del territorio español.

En cuanto a la transmisión de la participación el tratamiento tributario será:

(i) Cuando el receptor del beneficio sea una persona jurídica residente en el territorio español o un EP situado en territorio español, podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional.

(ii) Cuando el receptor del beneficio sea una persona jurídica o física no residente en España las rentas no estarán afectas a impuesto alguno.

A raíz del tratamiento dispensado por España a las ETVE, el 29 de junio de 2012, la República Argentina decidió denunciar el tratado existente con España por considerar que se presentaban casos de doble imposición o uso indebido del Convenio. En este caso se renegoció un nuevo CDI, el cual entró en vigor en el año 2013.

Dicha modificación fue impulsada por la revisión de Convenios que conllevó el Fallo Molinos, a partir del cual existió una marcada tendencia de alinear los CDI con los preceptos del modelo OCDE, con la intención de prevenir, combatir y erradicar las conductas evasivas que puedan ampararse en algún precepto del Acuerdo.

Ahora bien, en el marco del nuevo Convenio encontramos dos instrumentos que están inmediatamente relacionados con dicha lucha contra la evasión fiscal: la cláusula del intercambio de información (art. 26 del CDI) y el Memorando de entendimiento relativo

a la aplicación del convenio que acompaña el CDI, referido a cuestiones de evasión fiscal. Se aclara que no es intención de este trabajo abordar estos temas.

Caso Chile - Sociedades Plataformas de Negocios-

Chile es un país en vías de desarrollo, que ha logrado crecimiento sostenido y permanente por poseer una estabilidad tanto política como económica; asimismo ha logrado incrementar las inversiones extranjeras sin perder de vista la política fiscal, y dentro de esta realidad, el país reconoce el problema de la doble imposición internacional. Por este motivo ha creado un mecanismo que beneficia a las inversiones extranjeras que son las denominadas “sociedades plataformas de negocios” (en adelante SPN).

La Ley 19.840 de Chile incorpora un nuevo artículo a la Ley de Impuesto a la Renta chilena, signado como 41° D, donde se establecen las normas de tributación a las que quedarán sujetas las SPN que se constituyan en territorio nacional, y que deseen invertir en terceros países desde Chile, sin tener que soportar el Impuesto a la Renta que originen dichas inversiones, pero sí aprovechar las ventajas que ofrece Chile para canalizar y administrar estas inversiones en terceros países. Así, las SPN deberán constituir sociedades anónimas abiertas o sociedades anónimas cerradas y estar físicamente establecidas en el país, y sólo para los efectos de la Ley de la Renta, serán consideradas sin domicilio ni residencia en Chile.

El objeto social de las SPN deberá relacionarse con la actividad de inversión exclusiva en Chile o en el exterior, y podrán adicionalmente prestar los siguientes servicios: (i) servicios remunerados a las sociedades y empresas constituidas formalmente en el extranjero o (ii) servicios remunerados a sociedades que tengan la calidad de coligada de la sociedad constituida en el extranjero. Con respecto al capital, la participación de los inversores extranjeros deberá ser superior a un 25% del total ya sea inversión directa o indirecta.

Cómo sostienen Zúñiga Olivares y Romero Flor:

estás sociedades no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena (...), estableciéndose respecto de ellas una presunción de extraterritorialidad tributaria, consistente en que las mencionadas sociedades no tributarán en Chile por las rentas de fuente extranjera que perciban o devenguen. En consecuencia, tales sociedades únicamente tributarán en el país por las rentas de fuente chilena¹⁶.

En consecuencia, y como se ha visto en el fallo Molinos, las SPN no tributan ningún impuesto a la renta sobre aquellas rentas de fuente externa provenientes de las inversiones y servicios efectuados o ganancias de capital toda vez que para los efectos de la Ley de la Renta, son personas jurídicas, sin domicilio ni residencia en Chile. Por ende, sus accionistas con domicilio o residencia en el exterior se entenderá que poseen acciones de sociedades anónimas domiciliadas o residentes en el extranjero y en su calidad de tales perciben rentas de fuente extranjera, no afectándose con ningún impuesto de la Ley de la Renta, ya sea por los dividendos distribuidos y remesados al exterior y por el mayor valor obtenido de la enajenación de las acciones de las referidas sociedades, con excepción de

¹⁶ Zúñiga Olivares Wilson Ernesto y Romero Flor Luis María (2008) “Sociedades Plataforma de Negocios Chilenas y Entidades de Tenencias de Valores Extranjeros Españolas: Comparabilidad en el tratamiento de la inversión extranjera”, pág 35

la parte proporcional que corresponda a las inversiones en Chile, en el total del patrimonio de la sociedad.

En el caso que los accionistas de las mencionadas sociedades tengan domicilio o residencia en Chile, por las rentas que perciban, incluyendo las obtenidas de la enajenación de las acciones, quedan sujetos al régimen de tributación general que contempla la Ley de la Rentas.

Por el contrario, las rentas de fuente chilena, provenientes de dividendos percibidos por inversiones efectuadas en sociedades anónimas constituidas en Chile o del mayor valor obtenido de la enajenación de las acciones de tales sociedades, se afectará con el impuesto de la Ley de la Renta de 35%, que debe ser retenido por la sociedad anónima chilena en el caso de reparto de dividendos. Al respecto, la ley establece que las sociedades que inviertan en sociedades constituidas en Chile deberán registrar en forma separada, las utilidades percibidas de éstas últimas y las obtenidas del exterior.

Como se ha visto en el análisis del Fallo Molinos, el 29 de junio de 2012, la República Argentina denunció el CDI celebrado con Chile debido a aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional que tomaron mayor relieve con dicha causa. Así, el 15 de mayo de 2015, se celebró un nuevo acuerdo denominado “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal”, aprobado por ley 27.274.

Con la celebración de este nuevo CDI se pasa de un modelo de Convenio del Pacto Andino -basado en el principio de la fuente- a un Convenio Modelo OCDE el cual contiene cláusulas antiabuso que buscan eliminar la doble no imposición: cláusulas de test de propósito principal (PPT) combinadas con disposiciones de limitación de beneficios (LOB) e incorporación de procedimientos de acuerdo mutuo en conflictos relativos a entidades con doble residencia.

A raíz de este nuevo convenio, se neutralizan los beneficios otorgados por la República de Chile a las SPN cuando existan beneficios girados desde el exterior que luego se giren a la Argentina, dado que el nuevo CDI tiene cláusulas que no solo evitan la doble imposición, sino que también evitan la doble no imposición.

ASPECTO OBJETIVO DEL IMPUESTO PARA LOS NO RESIDENTES

El tercer párrafo del artículo 1 de la LIG dispone que las personas no residentes en el país se encuentran alcanzadas por el gravamen con relación a sus ganancias de fuente argentina. Dicho artículo sostiene que los no residentes “tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley”.

Como se ha visto, estos sujetos tributarán conforme al principio que considera la ubicación territorial de la fuente generadora de la renta (principio de territorialidad de la fuente). Por ello es indispensable desarrollar cuándo hay fuente argentina (“la regla general”) y los casos específicos, los que serán desarrollados en el título “ASPECTO ESPACIAL- CONCEPTO DE FUENTE ARGENTINA”.

EXENCIONES

Para analizar las exenciones debemos referirnos a las siguientes fuentes:

1) El artículo 28 de la LIG: establece que “las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al gravamen de esta ley [el Impuesto a las Ganancias], incluidas o no en ella, no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros”.

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación respecto de las exenciones:

- sobre intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los fiscos nacional, provinciales, municipales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por el Banco Central de la República Argentina.
- por los resultados obtenidos por los beneficiarios del exterior provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, colocados en mercados autorizados por oferta pública con autorización de la CNV, en la medida en que tales beneficiarios no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.
- por los intereses o rendimientos y los resultados obtenidos por los beneficiarios del exterior, en la medida en que tales beneficiarios no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes, provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición, de los siguientes valores: (i) títulos públicos, (ii) obligaciones negociables, títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país, y cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión constituidos en el país, y (iii) valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la CNV.
- por el rendimiento producto de la colocación de capital en valores, como así también por las operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores por parte de los sujetos del exterior.
- cuando afecte acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición.

La medida de la transferencia se determinará de acuerdo con las constancias que al respecto deberán aportar los contribuyentes. En el supuesto de no efectuarse dicho aporte, se presumirá la total transferencia de las exenciones o desgravaciones, debiendo otorgarse a los importes respectivos el tratamiento que la LIG establece según el tipo de ganancias de que se trate.

A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por autoridad consular argentina.

2) Leyes Especiales: Existen exenciones específicas donde la liberación del gravamen está enunciada en ellas como por ejemplo:

* La Ley 14.842, aprobatoria del Convenio Constitutivo de la Corporación Financiera Internacional (en adelante “CFI”), estableció una amplia exención a los ingresos obtenidos por la CFI, de lo cual se desprende que no corresponde la retención sobre los mismos.

En la sección 9 del CFI aprobado se establece que:

la Corporación, sus activos, sus bienes, sus ingresos, y sus operaciones y transacciones que este convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de aduana. La Corporación estará también exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho.

Por ende, aquí hay que hacer un distinguo de la parte subjetiva de la objetiva de la exención. En cuanto a la primera, como señala Gebhardt¹⁷:

cuando dicha entidad realiza por sí misma inversiones en empresas privadas radicadas en el país, no existirá duda de que tales inversiones y sus resultados estarán exentos de toda clase de impuestos, pese a que los fondos con que se realicen puedan pertenecer económicamente a terceros que hayan contratado con la Corporación (...), empero [en] caso en que esos terceros suministradores de los fondos adquieran alguna relación directa de derecho con tal deudor, pues entonces la exención no alcanzaría a tales inversiones ni a sus rendimientos.

En cuanto a la parte objetiva la exención se refiere a sus operaciones y transacciones y, al respecto, se dispuso que no sólo beneficia a aquélla sino también a los inversionistas privados que en ella participan.

* Bienes y rentas amparados por la ley 19.640: exime hechos, actividades y operaciones en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sud.

* Expropiaciones: exentas por leyes 21.499 y 21.878, no existiendo razón jurídica que obligue a suprimir la exención de que goza el concepto indemnizatorio.

* Exención del acrecentamiento respecto de los intereses de préstamos del exterior destinados a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria: el art. 227 del DR LIG, exime sólo del acrecentamiento (grossing-up) a los intereses de referencia.

* Otro caso de exención específica corresponde a las Empresas Extranjeras de Transporte Internacional. Las presunciones en cuanto al margen de ganancias del art. 10 de la LIG no se aplicarán cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido la exención impositiva.

3) Los Convenios de doble imposición (CDI): Como se ha visto, la exención es una de las formas previstas para evitar la doble tributación en los casos en que exista

¹⁷ Ibidem ob. cit. (2010), pág. 303

conurrencia de potestades tributarias. Para su abordaje nos remitimos al apartado “MÉTODOS PARA SOLUCIONAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”.

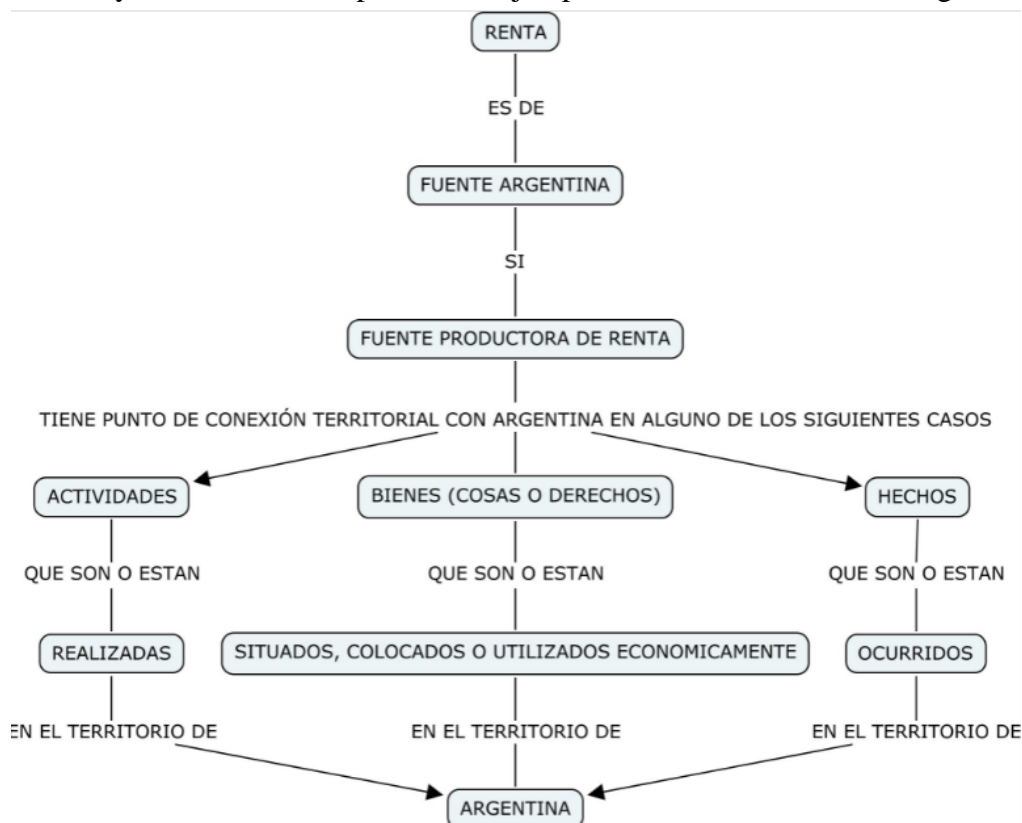
ASPECTO ESPACIAL- CONCEPTO DE FUENTE ARGENTINA

Regla general

Se trata de pagos que pudieran constituir ganancias de fuente argentina para sus beneficiarios del exterior.

Conforme el art. 5 son ganancias de fuente argentina “aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

Para mayor entendimiento podríamos ejemplificar el tratamiento de la siguiente forma¹⁸:



Asimismo, el art. 6, 7, 8 y 9 de la LIG establecen más parámetros para considerar de fuente argentina a las siguientes rentas:

a) aquellas provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en el territorio nacional,

¹⁸ Recuperado de <https://leadingcases.files.wordpress.com/2015/09/fuente-argentina.jpg>

b) aquellas provenientes de la tenencia y enajenación de acciones, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos Comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina,

c) los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina,

d) aquellos provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país. La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta, y los gastos incurridos en la República Argentina.

Por su parte, los artículos 10, 11, 12, 13 y 14 de la LIG establecen presunciones de fuente argentina para determinadas actividades, las cuales se desarrollarán en el punto “Casos especiales”.

Fallo Hidroeléctrica El Chocón S.A

Esta causa se refiere al pago a sociedades extranjeras por servicios brindados en el exterior para Hidroeléctrica El Chocón S.A., los cuales a priori estaban fuera del concepto de fuente argentina.

En el año 1993, el directorio de la empresa decidió contratar préstamos en el extranjero con el fin de cancelar anticipadamente deudas de la sociedad con el Banco de la Nación Argentina y el Tesoro de la Nación.

Para ello, encomendó la realización de las gestiones pertinentes para la obtención de créditos con el Chase Manhattan Bank a dos sociedades radicadas en el exterior, reconociendo por dicha tarea -como no podría ser de otra manera- un honorario conforme a las condiciones de mercado.

La sociedad entendió que por estos pagos no correspondía realizar ninguna retención entendiendo que no existía fuente argentina por dicha prestación, pero por el contrario, el fisco pretendió atribuir a estos servicios el carácter de asesoramiento técnico brindado desde el exterior, reclamando las retenciones de ganancias no practicadas.

La determinación fiscal originada por esta divergencia de criterios fue discutida frente al TFN y ante la Cámara Nacional de Apelaciones, resultando en este punto ambos pronunciamientos favorables al contribuyente.

La Cámara sostuvo que no correspondía asignar a las gestiones realizadas por esas sociedades el carácter de asesoramiento técnico prestado desde el exterior en los términos del art. 12 de la LIG “puesto que sólo se limitarán a efectuar meras gestiones de intermediación para la obtención de un préstamo bancario otorgado por un banco del exterior, que fueron llevadas a cabo fuera de los límites de nuestro país” y que, en consecuencia, “se trata de ganancias de fuente extranjera no sujetas a retenciones del impuesto a las ganancias”.

Asimismo, la Cámara agregó que “se trata de trabajos personales en los que la fuente está dada por el lugar en donde se desarrollaron, y dado que fueron ejecutadas en el exterior por sujetos no residentes, las ganancias provenientes de dichas prestaciones no pueden considerarse de fuente argentina”.

En contraposición al fallo de la alzada, el fallo de la Corte en esta causa viene a dar un giro en cuanto a la asistencia técnica brindada desde el exterior dando una interpretación más amplia a la definición de fuente argentina consagrada en el artículo 5 de la LIG.

Como se ha visto, el artículo 5 de la LIG sostiene que son de fuente argentina “aquellas que provienen de bienes situados, **colocados** o utilizados económicamente en la República Argentina, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma(...)”.

Es así que la Corte al analizar la expresión “**colocar**” -a la que se refiere la Ley del gravamen- concluye que alude a la acción y efecto de “encontrar un mercado para algún producto”.

En este sentido, considerando el hecho de que las comisiones obtenidas por las sociedades extranjeras tuvieron origen en la **colocación** de créditos de un tercero en el mercado argentino, atribuyeron a las mismas el **carácter de fuente argentina** y sentenciaron sobre su gravabilidad con Ganancias.

Casos especiales

Desde un punto de vista jurídico, el legislador carece de potestades para gravar las ganancias de fuente extranjera de un “no residente”, ya que no existe nexo de vinculación válido. No obstante ello, a veces se alcanzan esas ganancias mediante definiciones forzadas del concepto de fuente.

Es así que la propia LIG define cuándo habrá fuente argentina en el desarrollo de ciertas actividades, las cuales se desarrollarán a continuación:

Empresas de transporte internacional

Conforme lo establece el art. 10 de la LIG, se presume, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al 10% del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

Asimismo, en el caso de compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al 20% de los ingresos brutos originados por tal concepto.

Los agentes o representantes en la República, de estas compañías mencionadas, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto.

Agencias de noticias internacionales

Conforme lo establece el art. 11 de la LIG, se presume que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al 10% de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.

Operaciones de seguros o reaseguros

Conforme lo establece el art. 12 de la LIG, son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país.

Asimismo, en el caso de cesiones a compañías del extranjero -reaseguros y/o retrocesiones- se presume, sin admitir prueba en contrario, que el 10% del importe de las primas cedidas, neto de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.

Remuneraciones o sueldos de Directores y similares

El artículo 13 de la LIG establece que "serán considerados de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos —de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país— que actúen en el extranjero".

Asesoramiento técnico, financiero o de otra índole.

Concepto de asesoramiento

El segundo párrafo del artículo 13 establece que "serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior".

Como ha señalado la Doctrina se plantea el problema de que el legislador no define el concepto de asesoramiento técnico, no define el concepto de asesoramiento financiero, y menos aún el concepto de asesoramiento de otra índole.

El asesoramiento técnico podría definirse como la labor intelectual de quien los presta, con presencia física o no en el país, donde el prestador no queda obligado por los resultados obtenidos por parte del prestatario, debiendo existir un informe escrito.

Abundantes dictámenes lo han definido y a continuación hacemos un relato de ellos:

- El **Dictamen (DAT) Nro. 10/2007** del 9/3/2007 ha considerado el asesoramiento técnico recibido del exterior como un servicio de consultoría llevado a cabo por una persona física de nacionalidad extranjera cuya tarea se verá reflejada finalmente en un informe y su utilización económica podría ser de aplicación a las bolsas argentinas.

- El **Dictamen (DAT) Nro. 2/2006** del 13/1/2006 ha indicado que los servicios prestados desde el exterior, integrantes del conjunto de tareas destinadas a garantizar, estructurar y organizar la financiación, por parte de un grupo de bancos extranjeros, de un proyecto a realizarse en el país, constituyen asesoramiento técnico.

- El **Dictamen (DATJ-DGI) Nro. 105/1973** del 16/11/1973 ha analizado el alcance del concepto "asesoramiento técnico" e indicó que éste está caracterizado por la existencia de una labor intelectual de quien lo presta: "(...)consejo, instrucción, advertencia, indicación, enseñanza, etc., que permita la aplicación de sus mayores conocimientos o experiencias sobre determinado tema...". Además, agregó que "(...) también la confección de planos y especificaciones entran dentro del concepto de asesoramiento, tal como se lo entiende en el uso común del término, ya que los mismos son consecuencia de los estudios practicados e integran la labor técnica total realizada".

Por otro lado, la cuestión se complejiza cuando exista cesión de conocimientos entre empresas de un mismo conjunto económico.

Es habitual que las empresas de un mismo grupo económico cedan sus conocimientos técnicos ("know-how") o el uso de marcas desarrolladas y registradas en sus casas matrices a otros integrantes del grupo. La mera cesión de conocimientos técnicos no implica que haya una renta de fuente argentina para el cedente del exterior, sino que dicha ganancia debería estar gravada en el país de quien cede los conocimientos técnicos. Esto tiene su lógica en virtud de que aquel Estado que ha invertido en el desarrollo de los conocimientos técnicos o ha favorecido el tratamiento de una marca, destinando su

recaudación a la investigación, al desarrollo de intangibles o a la formación de profesionales, es en el momento de la cesión donde se vería satisfecho su fin de recaudación.

En este aspecto, se considera que hay una ampliación del criterio de fuente que determina la existencia de fuente argentina en supuestos en que, bajo el principio general, no la habría. Si bien la doctrina ha buscado dar claridad a estos conceptos, siempre resulta complejo al momento de decidir la imposición de la renta del beneficiario del exterior cuando presta servicios vinculados con el asesoramiento técnico.

A continuación, se analiza el fallo “Ciccone Calcográfica S.A.” donde se puso en cuestionamiento la responsabilidad de retener a beneficiarios del exterior por tener renta de fuente argentina.

Fallo “Ciccone Calcográfica S.A.”¹⁹

El mismo trata acerca de un contrato firmado por el contribuyente para la impresión de billetes con el Banco Nacional de Angola, quien a su vez había dejado en manos de dos empresas extranjeras ubicadas en Bahamas e Islas Vírgenes Británicas la coordinación, administración y control financiero del negocio y el control de calidad y asesoramiento sobre temas de política monetaria.

Los pagos efectuados por el Banco de Angola eran girados a la empresa de Bahamas, quien remitía a su vez la parte correspondiente a la empresa de las Islas Vírgenes Británicas y giraba el neto al sujeto argentino encargado de imprimir los billetes.

El Fisco atribuyó a la empresa argentina la responsabilidad de aplicar las retenciones a beneficiarios del exterior sobre los importes cobrados por las empresas extranjeras por asesoramiento técnico, siendo que el sujeto argentino manifestaba que nunca había estado en posesión de los fondos para abonar las erogaciones al exterior a las empresas que negociaron con el Banco de Angola. Es decir, nunca habría tenido el poder de detraer suma alguna para el Fisco porque nunca dispuso del manejo de los fondos y nunca autorizó dichos pagos. En otras palabras, consideraba los importes detraídos por las empresas extranjeras como una disminución del negocio, una detracción en origen del valor de las facturas efectuada para retribuir a las empresas extranjeras.

El Fisco manifestó, entre otros argumentos, que los contratos fueron firmados con el Banco de Angola por el importe total del trabajo, habiendo luego la compañía argentina firmado sendos contratos con las firmas asesoras. Así, el Fisco sostenía que la actora era la propietaria de la totalidad de los fondos pagados por el Banco y, al ceder de sus propios recursos la porción que constituye la remuneración de las empresas del exterior, configuró un acto de disposición de fondos en el sentido del artículo 18 (actual art. 24) de la ley del Impuesto a las Ganancias, correspondiéndole aplicar la retención del impuesto.

Más allá de distintas anomalías encontradas en las pruebas periciales, el Tribunal consideró que los contratos respondían a servicios de asesoramiento financiero y técnico especializado prestado por las entidades extranjeras a la actora, por lo que tal ganancia debía ser considerada de fuente argentina. Asimismo, sostuvo que: "a los fines de indicar el presupuesto fáctico de la retención, el segundo párrafo del artículo 91 de la ley remite internamente al concepto de percepción del artículo 18 de ese cuerpo normativo". Al autorizar la apelante a la empresa extranjera a que descuenta ambas retribuciones con precedencia a las remesas que le efectuara, "dispuso" de la renta en favor de las

¹⁹ Fallo Ciccone Calcográfica SA del TFN, Sala "B", del 05/07/2005

beneficiarias extranjeras generándose así la obligación de aplicar la retención del impuesto.

Concepto de Asistencia técnica

El INTI a través de la **Resolución Nro. 13/1987** precisó el concepto de Servicios de Asistencia Técnica. El art. 4 de dicha resolución establece que los “Servicios de Asistencia Técnica, Ingeniería o Consultoría” son aquellos brindados conforme las “reglas del arte”, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas. Ejemplo de estos servicios son: ingeniería conceptual, estudios de prefactibilidad o factibilidad, ingeniería básica, ingeniería de detalle, supervisión del montaje de máquinas o instalaciones o de la construcción de plantas, asistencias técnicas para la correcta operación de las mismas, capacitación.

Por su parte, el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual (“INPI”), a través de la **Resolución Nro. 328/2005**, da su propia definición de asistencia técnica, considerando susceptibles de registración ante dicho organismo los contratos que sustenten transferencias de tecnología del exterior, pero exclusivamente cuando estén destinadas a ser utilizadas en procesos productivos, excluyendo claramente aquellos cuya finalidad sea la prestación de servicios financieros, de contabilidad, marketing, entre otros.

Esta resolución del INPI, buscó limitar el ámbito de aplicación de estos contratos a la actividad industrial, estableciendo que se entiende como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual.

Asimismo, precisó que no podrán incluirse como Servicios de asistencia técnica la transferencia de conocimientos técnicos que se verifique mediante prestaciones de tracto sucesivo o que se retribuyan mediante una regalía sobre el precio neto de venta o volumen de producción de los productos o servicios licenciados, ni tampoco podrán entenderse como transferencia de tecnología a las siguientes prestaciones:

- a) La adquisición de productos.
- b) Los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de know how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, para preparar la participación en licitaciones, concursos de contratación u obtención de permisos, colocación de títulos o similares, así como todas aquellas prestaciones que no evidencien de modo claro y concreto, la efectiva incorporación de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local.
- c) Las licencias de uso de software o de actualizaciones de software.
- d) Los servicios de reparaciones, supervisión de reparaciones, mantenimiento, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etcétera, que no incluyan la capacitación del personal de la firma local.
- e) En general todas las actividades que representen la directa contratación de tareas inherentes al funcionamiento corriente de la firma local.

Productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior

El artículo 14 indica que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado.

A continuación, se describe el fallo OTI que si bien trata de la gravabilidad de la transmisión televisiva también sirve como antecedente de las presunciones absolutas para beneficiarios del exterior.

Fallo OTI. Obligación real. Capacidad Contributiva. Constitucionalidad de las presunciones absolutas para beneficios del exterior.

En esta causa se pone en discusión la gravabilidad del art. 13 inc c) por pagos realizados por derechos de transmisión televisivos de los juegos olímpicos realizados en Barcelona en el año 1992.

La causa se inicia por una demanda de repetición por parte de la actora, del importe que en concepto de impuesto a las ganancias retenido con carácter de pago único y definitivo sobre el pago efectuado a la Organización de la Televisión Iberoamericana (OTI) con sede en la ciudad de México, correspondiente a la séptima cuota de los derechos de transmisión televisiva de los juegos olímpicos realizados en la ciudad de Barcelona en el año 1992.

El sujeto pasivo de la retención (OTI México) no es el ente que ha organizado y llevado a cabo la transmisión de la señal televisiva. El papel que le ha cabido en la contratación de la transmisión, tanto a la actora como a la OTI de México, es de mandatarias -en diverso grado- de los canales de televisión de los países iberoamericanos que las conforman, adquiriendo los derechos de emisión “por cuenta y orden” de sus respectivos asociados.

La actora sostiene que la ley parte de la existencia de una ganancia -que en el caso, a su criterio, no hay- para presumir, sin admitir prueba en contrario, que el 50% de la misma es de fuente argentina y, por ende, resulta susceptible de gravamen.

Por su parte el organismo recaudador afirmó que el art. 13 debe relacionarse con los arts. 1° y 5° de la misma ley, de lo que resulta que el pago realizado a la OTI de México por la OTI de Argentina, se encuentra alcanzado por el gravamen.

La jueza de primera instancia rechazó la demanda fundamentando que el hecho imponible definido por los arts. 1, 5 y 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se ha configurado en la especie, pues existe un precio pagado por la OTI a los organizadores de los Juegos Olímpicos referidos, sin que resulte óbice la naturaleza de la justa deportiva ni la ausencia de fines de lucro en la OTI de México y en la actora. Por ello, al darse el supuesto del art. 13 de la ley, dichas ganancias están gravadas conforme su art. 91.

Por su parte la Sala V de la CNCAF revocó la sentencia anterior, y, en consecuencia, condenó al Fisco Nacional a reintegrar a la actora el importe que le fue retenido en concepto de impuesto a las ganancias con relación al pago efectuado a la OTI con sede en la ciudad de México. Para así decidir, tomó en consideración la ausencia de finalidad lucrativa en la OTI de México y que la suma remitida desde el país sólo cubre la parte del costo asignada a la actora, sin generar utilidad alguna. Y agregó que la utilización de técnicas legales presuntivas no resulta en principio objetable, mientras su utilización no resulte arbitraria ni se grave una capacidad económica ficta.

El a quo juzgó que lo dispuesto en el art. 13 de la ley del mencionado tributo -en cuanto presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior- no debía ser aplicado en forma “mecánica e indeliberada” cuando ello -como en el criterio de la sala ocurre en el sub examine conduce “a un resultado notoriamente disvalioso en pugna con los principios constitucionales de razonabilidad y capacidad contributiva”. Al respecto señaló que se encuentra acreditado en autos que “O.T.I. México”, entidad a la que el organismo recaudador atribuyó la calidad de contribuyente, es una asociación civil no gubernamental, sin fines de lucro, y que los pagos que éstas le efectúan cubren exclusivamente los costos incurridos en cada evento, sin generar utilidad de ninguna naturaleza para aquélla.

El organismo recaudador apela haciendo uso del recurso extraordinario ante la Corte, y quién analiza el tema en debate es el Procurador General de la Nación.

El Procurador hizo un análisis donde sostuvo que las ganancias obtenidas por un sujeto del exterior dan lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, como a la determinación y fiscalización de su cuantía, como así también en lo concerniente al aseguramiento de su recaudación. Para solucionar este último problema el legislador ha recurrido a la figura del agente de retención quien es, en definitiva, el que tendrá relación con el Fisco Nacional. En cambio, para acotar y solucionar los otros dos problemas, se ha valido de ciertas presunciones.

Así, en el supuesto específico involucrado en sub examine, la ley del gravamen presume, *juris et de jure*, que el 50% del precio pagado a los productores o intermediarios no residentes, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior (inc. c), constituye ganancia neta de fuente argentina. Y, conforme al

art. 91, quien efectúa los pagos, debe retener e ingresar a la DGI, con carácter de pago único y definitivo, un porcentaje de tales beneficios.

De no admitirse tal recurso legal, el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para controlar las constancias de libros comerciales de quienes realizan sus actividades fuera del país.

Por otro lado, el Procurador sostuvo que “la actora no es el contribuyente gravado por la norma que cuestiona, pues es el ente que ha organizado y llevado a cabo la transmisión de la señal televisiva, o sea, el Estado Español y el Comité Olímpico Internacional”. Por lo tanto, su capacidad contributiva es presumida por la norma nacional y no la de la actora.

Así, el Procurador indicó que:

puede recurrirse a la hipótesis consistente en prescindir de la actuación de la actora y de la OTI de México en la operación gravada. De esta forma, si un canal de televisión argentino hubiese contratado en forma directa con los organizadores en España, ninguna duda cabe que, al momento de realizar el pago del precio estipulado, habría tenido que practicar la retención del gravamen sobre el monto pactado e ingresarlo a la DGI.

Continuando, el Procurador sostuvo que:

resulta inadmisibles la postura del a quo, dado que permitiría, sin más, la desarticulación de toda forma legítima de conseguir una tributación eficaz por las ganancias de fuente argentina que los residentes en el exterior obtuvieran, mediante el ardid consistente en interponer personas sin fines de lucro, con carácter instrumental, en la realización de operaciones gravadas, que intermedien entre agentes económicos nacionales y extranjeros.

Concluye su análisis sosteniendo que:

la actora ha debido retener parte del precio estipulado e ingresarlo al Fisco, en carácter de impuesto por las operaciones mencionadas en el inc. c) del art. 13 de la ley del gravamen, correspondiente al sujeto pasivo del extranjero, sin que esté en condiciones de demandar la inconstitucionalidad de un gravamen del cual no es sujeto pasivo.

La Corte, basándose en el dictamen del Procurador, declaró procedente el recurso extraordinario presentado por el fisco, revocó la sentencia apelada y rechazó la demanda.

Intereses por préstamos obtenidos en el exterior

La colocación de capitales puede asumir dos formas principales: a) el mutuo, operación de préstamo por la cual se entrega dinero a un tercero y se recibe por esta disponibilidad una contraprestación (que habitualmente está relacionada directamente con el tiempo del contrato) y se denomina interés, y b) la participación en el capital de determinado negocio, cuya remuneración será la eventual utilidad del mismo.

Si se considera aplicar la norma general del art. 5, los intereses, al ser el fruto civil del capital, dimanar del mismo y, por lo tanto, su fuente estará determinada indefectiblemente por el lugar de aplicación de dicho capital. La aplicación está referida al deudor, o sea al lugar donde el acreedor entregó al mismo el dinero prestado.

La cuestión de la fuente nacional o extranjera de los intereses ha sido planteada y resuelta por la CSJN en la causa “Ernesto Tornquist Ltda. S.A v. Gobierno Nacional” del año 1938. La Corte sostuvo que “(...)en el caso de autos la fuente de la renta se halla en el

lugar donde está colocado económicamente el capital y, tratándose de un capital mobiliario, la fuente coincide con el domicilio del deudor”, atribuyendo la fuente de los intereses al domicilio del deudor.

El Dictamen (DATJ) 31/76 ha establecido que han de considerarse “los capitales colocados o utilizados en la República” cuando los intereses originados por su utilización sean pagados por personas o entidades domiciliadas en el país, salvo los producidos por debentures o los garantizados con derechos reales.

Por el contrario, no son de fuente argentina los intereses de capitales colocados en el exterior (con independencia de que sean utilizados en el territorio nacional), pues el principio fiscal de aquéllos es que su fuente sea argentina, gravándose su adquisición, que se acepta está conectada con el lugar de colocación y no su goce, que está más relacionado con el lugar de consumo de los mismos.

No obstante, esta regla no es absoluta, en los tiempos actuales la tradicional distinción entre capital y deuda se ha ido desdibujando, entre otros factores, por el uso creciente de los nuevos instrumentos financieros.

El fenómeno mencionado se ha visto favorecido por la amplia libertad de circulación de capitales en el mundo, el aumento de velocidad en las transacciones y la instantaneidad de la información; el resultado de ello ha sido la aparición de las opciones e instrumentos derivados, los cuales combinan distintas formas y características propias de los préstamos y de las partes de capital, por lo cual su encuadramiento en alguna de estas categorías es dificultoso.

Los problemas se presentan a la hora de acordar el tratamiento sobre dichos instrumentos. En el supuesto en que se compra una opción sobre determinado bien para cubrir el riesgo de fluctuación en su precio, cuando al vencer el plazo la opción se ejerce, se está en presencia de la compra de un bien específico, mientras que, si no se ejerce la opción, se estará en presencia de un resultado financiero.

Con referencia al procedimiento que dispone la ley para estos instrumentos, el artículo 8º, dispone que se considerarán ganancias de fuente argentina cuando el riesgo asumido se encuentre en el territorio nacional; presumiendo que esta localización queda configurada cuando la parte que obtiene los resultados es un residente del país o un EP comprendido en el inciso b del art. 73 LIG.

Sin embargo, este tratamiento cederá cuando los diferentes componentes de uno de los instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados indiquen que el instrumento o conjunto de ellos no expresan la real intención de las partes; en tales casos, la determinación de la ubicación de la fuente se realizará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica; aplicándose entonces el tratamiento previsto por la ley para los resultados originados por la misma.

ASPECTO TEMPORAL

El art. 102 de la LIG (to. 2019) indica que cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior -con excepción de los dividendos y las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7, del inciso a) del artículo 73 (o sea, SRL, asociaciones y fundaciones, fideicomisos

constituidos en el país, y fondos comunes de inversión constituidos en el país) y las utilidades de los establecimientos permanentes- corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la AFIP, con carácter de pago único y definitivo, el 35% de tales beneficios.

A los efectos de la determinación de estos beneficios netos, el art. 104 de la LIG fija una serie de presunciones de ganancia neta que no admiten prueba en contrario, las cuales abordaremos en el apartado “Casos de agentes de retención” del título “FORMAS DE RECAUDACIÓN”.

Asimismo, se considera que existe pago cuando se trate de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación. La imputación al balance impositivo sólo podrá efectuarse cuando se paguen o cuando sean puestos a disposición, lo que ocurra primero, o cuando sean capitalizados.

Por ende, se trata de un hecho imponible instantáneo que, como tal, se agota con su propia ocurrencia y es independiente de otros que se produzcan en diferentes momentos en el tiempo, aun entre los mismos sujetos.

Por último, en el último párrafo del art. 102 de la LIG, se establece como responsable sustituto -quien releva al verdadero contribuyente de toda responsabilidad ante el fisco- a quien pague al beneficiario del exterior. La retención tendrá el carácter de “pago único y definitivo”, por lo que de ese modo concluyen las obligaciones del beneficiario de la ganancia; así éste no debe presentar balance impositivo anual alguno ni liquidar el impuesto por las ganancias que hubiera obtenido en el período fiscal.

En el supuesto de que no haya pago y haya imposibilidad de retener, establece que los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.

ASPECTO CUANTITATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Base imponible

El aspecto material corresponde al pago o la puesta a disposición de este. La obligación de retener al beneficiario del exterior nace con el mero pago de la ganancia presumida por la ley, pero también se perfecciona con la disponibilidad económica por parte del acreedor. O sea, no habiendo pago, para que exista percepción es indispensable poner el importe a disposición del acreedor de modo que él pueda optar (en forma explícita o tácita) por cobrar o aceptar la disposición que del mismo efectúe el deudor.

En consecuencia, Fernández, citando al maestro Jarach, indica que “analizando la adquisición de la renta como percepción por parte del contribuyente de su derecho creditorio, se inclina en asimilar a la conceptualización de percepción aquellos actos jurídicos reveladores de disponibilidad o disposición de renta”²⁰. Y continúa al sostener que:

²⁰ Luis O. Fernández (2009) “Las ganancias de fuente argentina obtenidas por beneficiarios no residentes”, pág. 2.

es por ello que no existirá percepción cuando los ingresos se hayan acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos en otra forma si no existe previo a ello el dominio del acreedor sobre el hecho.

Así, la LIG ordena retener el impuesto a las ganancias, con carácter de pago único y definitivo, a quienes paguen beneficios netos de cualquier categoría a los beneficiarios del exterior. El artículo 102 dispone que: “cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior [...] corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos [...] con carácter de pago único y definitivo, el 35% de tales beneficios”.

Asimismo, el art. 103 de la LIG establece que la retención del 35% se aplicará sobre la ganancia neta presumida por dicha ley. Para profundizar en el tema remitimos al punto al apartado “Casos de agentes de retención” del título “FORMA DE RECAUDACIÓN”.

Por su parte, el artículo 227 del DR de la LIG, introduce el mecanismo conocido como “Grossing up” que será tratado en el siguiente punto.

Grossing up

Este mecanismo tiene su origen en el art. 227 del DR LIG, el cual indica que:

cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquél(...) -y agrega que- [el] acrecentamiento de la ganancia, no será de aplicación para los intereses de financiaciones del exterior destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria.

Existen contratos con sujetos del exterior en los que contractualmente se estipula el pago de una suma por todo concepto al beneficiario del exterior, neta de cualquier impuesto que resulte aplicable en Argentina. En la práctica, esto implica que el sujeto pagador argentino será responsable por ingresar el impuesto, y es aquí donde surgen las dudas acerca de la procedencia de la aplicación del acrecentamiento.

Como sostienen Lapenta J. y Becker A. “el acrecentamiento está previsto para los casos específicos en donde haya una convención contractual expresa que obligue al sujeto argentino a hacerse cargo de la retención (lo que implica un mayor costo de las prestaciones contratadas con el exterior)”²¹, y agregan:

Es así entonces que cuando un sujeto argentino deba pagar un honorario a un beneficiario extranjero, practica la retención no sólo sobre el importe del honorario pactado sino también sobre cualquier otro gasto que asuma a su cargo por cuenta del beneficiario extranjero, subyace en ello la idea de que la ausencia de dicho gasto para el sujeto del exterior se traduce, en definitiva, en una mayor retribución en su beneficio. En muchos casos las Compañías argentinas tienden a tomar como propios este tipo de gastos en su balance fiscal, siendo que en realidad son conceptos que corresponden al beneficiario extranjero y que, si bien serán deducibles como parte del

²¹ Lapenta, Jorge y Becher, Ariel (2009) “Rentas de beneficiarios del exterior. Algunas situaciones controvertidas”, pág. 4.

honorario pagado a éste, deben adicionarse a la base de las rentas sujetas a retención.

En tal sentido, creemos que resulta importante en cada caso tener en cuenta cuáles son los gastos que corresponden según la transacción analizada al sujeto extranjero y que -por las condiciones contractuales pactadas- deban ser soportados por el pagador del país y cuáles, en realidad, son gastos propios para el sujeto argentino, que en cualquier caso deben también ser soportados por él. En esta última situación dichos gastos no deben formar parte de la base sujeta a impuesto, aun cuando igualmente resultan deducibles en el balance impositivo del contribuyente local.

Es por lo mencionado que para este tipo de operatorias hay que prever y analizar adecuadamente los documentos de respaldo como ser: contratos, facturas, registraciones contables, entre otros; que son en definitiva el respaldo de los criterios que eventualmente los contribuyentes decidan adoptar en cada caso en particular.

Para comprender la mecánica, a continuación, se ejemplifican algunos casos prácticos de grossing up desarrollados por Carmona²²:

1) Cálculo del acrecentamiento o “grossing up”

Resulta de realizar el siguiente cálculo:

$(100 \text{ multiplicado por la alícuota del } 35\% \text{ sobre la Ganancia presunta})$
 $\text{dividido } (100 - \text{ la alícuota del } 35\% \text{ sobre la Ganancia presunta})$

- Suponiendo el caso de Servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, que suponen una renta presunta del 60%, el cálculo de la tasa incrementada es el que sigue:

La tasa efectiva es igual al 35% de 60% = 21%

Aplicando la fórmula expuesta más arriba, arribamos al resultado de la tasa acrecentada:

$(100 \text{ multiplicado por } 21) \text{ dividido } (100 \text{ menos } 21) \text{ igual a: } 26,582$

2) Caso práctico de una retención con “grossing-up”

Se trata de un caso vinculado con los derechos de autor

Ganancia neta presunta: 35%

Alícuota Efectiva 35% por 35% = 12,25%

Importe de los derechos de autor convertidos a pesos: 20000

Tasa acrecentada: $(100 \times 12,25) \text{ dividido } (100 \text{ menos } 12,25) = 13,96\%$

Retención a ingresar = $20000 \times 13,96\% = 2792$

Alícuota

La tasa nominal genérica es del 35% (conforme art. 102 LIG), y no se aplicará la escala de alícuotas progresivas prevista en el art. 94 de la LIG para personas físicas y sucesiones indivisas.

²² Carmona, Jorge A. y Méndez, Graciela M. (2009) “Régimen de retención en el Impuesto a las Ganancias para los beneficiarios del exterior”, pág. 5

No obstante, la tasa efectiva podrá ser inferior en vista de las previsiones dispuestas en el art. 104 de la LIG, tal porcentaje varía según el tipo de renta que se trate; a modo de ejemplo, en un extremo el porcentaje de renta presunta es del 10% para las sumas pagadas a armadores extranjeros por fletamento a tiempo o por viaje y en el otro del 100% para intereses pagados a entidades no financieras, entre otros casos. Para mayor detalle remitimos al apartado “Casos de agentes de retención” del título “FORMA DE RECAUDACIÓN”.

Por otro lado, nos remitimos al apartado “ALÍCUOTAS REDUCIDAS (INCIDENCIA DE LOS CDI: JURISDICCIÓN LIMITADA)” para atender aquellos casos especiales donde la alícuota se ve disminuida por aplicación de los CDI.

Alícuotas reducidas (Incidencia de los CDI: Jurisdicción limitada).

Los CDI trabajan sobre aquellos casos en los que existe una imposición excesiva como consecuencia de unos tipos de retención muy elevados en el Estado de la fuente.

El modelo de la OCDE hace una separación por categorías por tipo de renta y patrimonio donde indica cuáles de estas pueden:

- (i) gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente como ser las rentas provenientes de bienes inmuebles, ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, beneficios de EP, rentas de artistas y deportistas, honorarios de consejeros, retribuciones por trabajos por cuenta ajena,
- (ii) someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente como ser dividendos (límite del 5% o del 15%) e intereses (del 10%), y
- (iii) aquellas que no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente como ser cánones, ganancias por enajenación de acciones y otros valores mobiliarios, retribuciones por empleo en buque o en aeronave explotados en el tráfico internacional, pensiones del sector privado, cantidades recibidas por un estudiante para sus estudios o para su formación práctica, el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios, beneficios de actividades no atribuibles al EP en el estado de la fuente.

FORMA DE RECAUDACIÓN

Conforme al art. 102 LIG la forma de recaudación del impuesto es a través de una retención en la fuente con “carácter de pago único y definitivo”.

La RG 739/99 de AFIP establece el mecanismo que deben observar los agentes de retención para que los beneficiarios del exterior puedan acreditar ante los fiscos extranjeros la retención del gravamen efectuada en el país.

Tipo de cambio

Con objeto de establecer en moneda argentina el importe sujeto a retención, cuando éste se exprese en moneda extranjera, se tomará el tipo de cambio de la efectiva negociación contado de las divisas destinadas para el pago de la ganancia al beneficiario del exterior.

En caso de no existir tal negociación, se tomará el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago.

Definición de pago

Con arreglo a lo dispuesto por el artículo 102 de la LIG deberá entenderse como pago el giro o libranza de dinero, o las demás formas cancelatorias que prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 24 de esa norma, o sea, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, o capitalizado.

Casos de agentes de retención

A continuación, se desarrollan los diferentes casos de retención previstos en el art. 104 de la LIG, que mediante presunciones, que no admiten prueba en contrario, establece los porcentajes que constituyen ganancia de fuente argentina:

Asesoramiento técnico y de otra índole.

El inc. a del art. 104 establece que tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la LTT al momento de efectuarse los pagos se considerará ganancia neta de fuente argentina:

- el 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados (primer apartado del inciso a' del art. 104).

Las condiciones para que las prestaciones queden comprendidas en este apartado son: a) que el contrato cumpla los requisitos de la LTT; b) que se trate de prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría y no sean obtenibles en el país a juicio de la autoridad de aplicación en materia de transferencia de tecnología al momento del registro del contrato; c) que el contrato se registre ante la autoridad de aplicación en materia de transferencia de tecnología, exigencia que prevé la propia LTT; d) que los servicios hubieran sido efectivamente prestados, al momento de realizarse los pagos, si así se hubiera convenido; y e) contar con el certificado emitido por la autoridad de aplicación, para lo cual debe inscribirse previamente el contrato pertinente.

- el 80% de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto anterior (segundo apartado del inciso a) del art. 104).

Cuando en virtud de un mismo contrato se efectúen los pagos a los que correspondan distintos porcentajes (asistencia técnica: 60% o uso de marca: 80%), se aplicará el que sea mayor. Sin embargo, el art. 228 DR LIG indica que cuando tal caso ocurra se deberá hacer una discriminación de conceptos a los fines de encuadrarlas correctamente.

Por último, si el contrato es presentado ante la autoridad de aplicación (“INPI²³”) y éste no es aceptado, la retención deberá practicarse por el método residual, es decir, considerando ganancia neta al 90% del monto a abonar (inc i. del art. 104 de la LIG).

Derechos de autor

La LIG indica que cuando se pague a beneficiarios del exterior, se presume ganancia neta, sin admitir prueba en contrario, el 35% de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor (inc. b del art. 104 de la LIG).

La misma presunción recaerá sobre las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones religiosas, las mutuales y las entidades sin fines de lucro.

Intereses por préstamos obtenidos en el exterior

Para aplicar la retención sobre los pagos de intereses por préstamos obtenidos en el exterior, la LIG (to. 2019) indica que se presume ganancia neta de fuente argentina:

- el 43% en el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:
 - cuando el tomador sea una Entidad financiera (ley 21.526) y el acreedor sea cualquier sujeto.
 - en el caso de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables otorgada por el proveedor del exterior (excepto automóviles).
 - cuando el tomador sea un Sujeto empresa o Persona Humana y el acreedor sea una entidad financiera radicada en una jurisdicción cooperante.
- el 100% cuando el tomador sea un sujeto empresa o persona humana y el Acreedor no sea una entidad financiera o sea una entidad financiera radicada en una jurisdicción no cooperante.

²³ Artículo 151 bis DR LIG: La inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial de los contratos que incluyan prestaciones de transferencia de tecnología, atento lo dispuesto en el artículo anterior, deberá realizarse de conformidad a lo previsto por el artículo 3° de la Ley N° 22.426, con el alcance establecido por el Decreto N° 1.853 del 2 de septiembre de 1993.

Intereses por depósitos en Instituciones financieras

El art. 104 de la LIG (to. 2019) presume como ganancia neta el 43% de los intereses originados en depósitos en instituciones financieras tales como: caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo, y depósitos de terceros.

Sueldos y honorarios

La LIG establece como presunción de ganancia neta de fuente argentina al 70% de las sumas abonadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas, deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a 6 meses en el año fiscal. (inc. e art. 104 LIG)

Otros supuestos

En lo referente a las retenciones a aplicar a los beneficiarios del exterior, el art. 104 de la LIG establece como presunciones de ganancia neta:

- A. el 40% de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.
- B. el 60% de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.
- C. el 50% de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- D. el 90% de las sumas pagadas por ganancias no previstas en ningún apartado. Este inciso es más conocido como el “inciso residual” dada su aplicación a casos no previstos.

Con respecto a los casos señalados en B y C, los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación (o sea, ir por método de lo real con el respaldo de los comprobantes).

Tipos de Agentes de retención

Por su parte los Agentes de retención se dividirán en 3 grupos: (i) aquellos que no actúen en carácter de intermediarios, (ii) los intermediarios, mandatarios o administradores que efectúan pagos por cuenta de terceros, (iii) los agentes, representantes y otros mandatarios de beneficiarios del exterior.

Los primeros deberán practicar la retención en el momento en que quede configurado el pago de la renta, o con anterioridad al momento en que ordenen el giro o remesa de fondos a una persona física o jurídica que actúe como intermediaria, administradora o mandataria.

Por su parte, los intermediarios, mandatarios o administradores que efectúan pagos por cuenta de terceros deberán practicar la retención del impuesto a las ganancias por los pagos al exterior que realicen por cuenta de quienes ordenen los mismos.

Asimismo, deberán practicar e ingresar las retenciones por los pagos que efectúen por sus propias operaciones.

Cuando el pago total o parcial del impuesto a las ganancias se encuentre a cargo del sujeto que pague la renta, corresponderá que éste acredite los fondos suficientes para el ingreso del impuesto respectivo, quedando obligada la entidad intermediaria, administradora o mandataria, a no hacer efectivo el giro hasta que ello suceda.

Por último, los agentes, representantes, u otros mandatarios que perciban beneficios por cuenta de beneficiarios del exterior deberán efectuar el ingreso del importe de la retención correspondiente, cuando el pagador de la renta hubiera omitido practicarla.

Forma de ingreso de las retenciones

La forma de ingreso de las retenciones está establecida en la RG 2233. Los sujetos obligados deberán realizar el ingreso de la retención -efectuado por cada pago (giro o remesa de fondos)- en forma individual, hasta la fecha prevista por la RG 2233, según la quincena en la que se configure la obligación de retención.

Los agentes de retención deberán informar los importes de las retenciones mediante una declaración jurada informativa y determinativa del saldo a ingresar, que se generará mediante la aplicación “SICORE - Sistema de Control de Retenciones”. Mediante esta aplicación, los agentes de retención deberán generar el “certificado de retención”, por cada retención efectuada.

El agente de retención entregará al sujeto del exterior un “certificado de retención” cuyo con los siguientes datos:

- A. Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Unica de Identificación Tributaria (CUIT), del agente de retención.
- B. Apellido y nombres o denominación, domicilio y CUIT, CUIL o CDI, del sujeto retenido.
- C. Datos de la retención practicada como ser Régimen, Concepto, Monto de la suma sujeta a retención, Monto de la retención.
- D. Número de certificado, fecha, firma del agente, aclaración y carácter que inviste el sujeto que practicó la retención.

DEDUCIBILIDAD DE LOS PAGOS POR PARTE DEL RESIDENTE ARGENTINO

El art. 83 de la LIG indica que “los gastos admitidos por dicha ley son aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas”. Así, los gastos realizados en la República Argentina se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina, y los gastos realizados en el extranjero se presumen de fuente extranjera.

No obstante, la reforma de la Ley 27.430 introdujo en el texto de la LIG lo que antes estaba reglamentado en el art. 116 del DR (to. 1997). El flamante art. 84 establece que podrá admitirse la deducción de gastos realizados en el extranjero de las ganancias de fuente argentina si se demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de este origen. La inclusión de este artículo en el texto de la ley no

es menor toda vez que a partir de ahora la deducción de rentas extranjeras dependerá de la forma en que el contribuyente lo pueda probar y justificar.

Como señala González²⁴ “para que un gasto sea considerado necesario no debe tratarse exclusivamente de un gasto imprescindible para el giro del negocio, sino que incluye aquellos gastos prescindibles, pero que contribuyen en el desarrollo de la actividad gravada”.

Por otro lado, para el caso de las personas humanas los intereses de deudas, actualizaciones y gastos asociados solo resultarán deducibles cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas (art. 85 LIG). Aquí como sostiene González “queda claro que la LIG dispuso que el requisito de relación con ganancias gravadas -causalidad- se exige para los gastos, sin que exista mención alguna respecto a las pérdidas”.

Por su parte, el art. 24 de la LIG establece que las erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para sujetos no residentes, con los que se encuentren vinculados o sujetos que estén domiciliados, radicados, o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, sólo podrán deducirse impositivamente cuando se paguen.

Grossing up

Para el abordaje de este punto nos remitimos al apartado “GROSSING UP” tratado en el título “ASPECTO CUANTITATIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”.

Deducibilidad de intereses

Conforme lo indica el art. 85 hay que distinguir entre si quien deduce los intereses es una Empresa o una persona física. Para estas últimas la ley ha establecido el principio de afectación patrimonial limitando la deducción mientras que para las primeras, al ser todas las ganancias que obtengan de tercera categoría, todos los gastos deben deducirse de todas las ganancias brutas, siempre que se hayan efectuado para obtener, mantener o conservar alguna de ellas.

Así, el artículo 23 de la LIG preceptúa que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente.

Por otra parte, en materia de deducción de intereses, el art. 190 del DR de la LIG introduce un criterio específico para los sujetos empresa, en virtud del cual si tales contribuyentes poseen distintos bienes y parte de estos generan ganancias exentas y/o no gravadas, se admite la deducción de la proporción de intereses que corresponde a la ganancia gravada con respecto al total de la ganancia (gravada, exenta y no gravada). A fines de determinar dicha proporción, no debe computarse la ganancia de fuente extranjera.

²⁴ González M. (2019) “Deducción de intereses y diferencias de cambio en el impuesto a las ganancias”, pág. 1.

En cuanto a este criterio existen 2 posturas desencontradas, como indica González²⁵, por un lado, están quienes sostienen que “en materia de intereses no es necesario efectuar una atribución específica a un tipo de ganancia, sino que corresponde efectuar directamente el prorrateo”. Este criterio se encuentra respaldado por el principio conocido como “universalidad del pasivo” en virtud del cual es irrazonable pretender apropiarse un préstamo a un bien en particular, sino que está destinado a todas las tareas del ente. Como se fundamenta González citando al maestro Jarach: los intereses “son deducibles totalmente en todos los casos, sin prorrateo y aun cuando pudiere demostrarse el destino final del monto de la deuda a la producción de rentas exentas”. En una postura opuesta, el fisco suele aplicar el “principio de apropiación directa” donde la apropiación es a un bien en particular.

Si bien en el presente trabajo no desarrollaremos los fallos, es de destacar que existen múltiples causas jurisprudenciales donde el fisco cuestionó la deducción de los intereses y de las diferencias de cambio; resoluciones en las que se sostuvo que el pasivo contraído para la compra de las acciones no era necesario para mantener la fuente generadora de ganancias en la propia empresa; o que la deducción, por parte de la empresa, de intereses y diferencias de cambio resultantes de dos préstamos utilizados para la cancelación parcial de dividendos adeudados a sus accionistas no guardaba relación con la fuente productora de rentas gravadas. Por ende, se indica tener cuidado cuando se esté frente a uno de estos casos.

Diferencias de cambio

En primer lugar hay que aclarar que las diferencias de cambio tratadas en este apartado son de fuente argentina, por su parte el art. 72 de la LIG establece que “las diferencias de cambio se implementarán por revaluación de saldos impagos y por las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, y se imputarán al balance impositivo anual”; por su parte, el artículo 107 LIG establece, para los sujetos que ajusten por inflación, los créditos y las deudas se valuarán al tipo de cambio comprador y vendedor, respectivamente, al cierre del ejercicio; y por último el art. 108 LIG, inciso c), establece que se imputen a resultado las diferencias de cotización en moneda extranjera.

Por su parte, el art. 110 de la ley 11.683 establece la siguiente norma de conversión a los efectos de la liquidación de los impuestos:

A los efectos de la liquidación de los tributos, las operaciones y réditos no monetarios serán convertidos a su equivalente en moneda de curso legal. Las operaciones y réditos en moneda extranjera serán convertidas al equivalente en moneda de curso legal resultante de la efectiva negociación o conversión de aquélla o, en defecto de éstas, al equivalente al que, en atención a las circunstancias del caso, se hubiera negociado o convertido dicha moneda extranjera.

En línea con lo mencionado en los párrafos anteriores, el artículo 160 del DR dispone que las operaciones en moneda extranjera se convertirán al tipo de cambio comprador o

²⁵ Ibidem ob. cit. (2019) pág. 2

vendedor, según corresponda, conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concrete la operación, y de acuerdo con las normas y disposiciones que, en materia de cambios, rijan en dicha oportunidad; asimismo, el art. 161 del DR LIG indica que:

toda operación pagadera en moneda extranjera (por comisiones, por compraventa de mercaderías o de otros bienes que sean objeto de comercio) se asentará en la contabilidad:

- a) al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado;
- b) al tipo de cambio del día de entrada, en el caso de compra, o de salida, en el caso de venta, de las mercaderías o bienes referidos precedentemente, si se trata de operaciones a crédito.

Se coincide con González²⁶ quien señala que “considerando en forma conjunta los artículos 81[hoy 85], inciso a), y 68[hoy 72], las diferencias de cambio serían el resultado de valorar las obligaciones en moneda extranjera a un valor en pesos, por lo que se trataría de una forma de ‘actualización’ a la que refiere el primero de ellos”.

Solo mencionaremos que existen múltiples causas en las que el fisco negó la deducción de diferencias de cambio, quizás el más importante de ellos es el fallo “Autolatina Argentina SA” donde la Corte hizo hincapié en los medios de prueba a los fines de justificar los pasivos contraídos con el exterior.

Limitaciones cuantitativas

Si hablamos de gastos en el exterior, el art. 84 de la LIG, admite su deducibilidad, siempre que se demuestre que los mismos están vinculados a la obtención de ganancias de fuente argentina. Por ende, el contribuyente tendrá a su cargo demostrar que los mismos están correctamente conectados a la fuente argentina.

Como se ha visto en el presente trabajo, el art. 5 LIG define la fuente, sin embargo, el último párrafo del art. 24 de la LIG limita la deducción de las erogaciones efectuadas por empresas locales a favor de sujetos del exterior vinculados al pago que se realice hasta el vencimiento de la declaración jurada. Dicha limitación también ocurrirá cuando el beneficiario del exterior se encuentre ubicado, constituido, radicado o domiciliado en jurisdicciones no cooperantes, o de baja o nula tributación. Como cita González²⁷ a Reig así se buscó “evitar que se deduzcan en el balance impositivo erogaciones contabilizadas en favor de beneficiarios del exterior en supuestos que, por estar estos vinculados económicamente, podrían posteriormente no pagarlas y, aun, llegar a renunciarlas, quedando sin efecto”.

Con respecto al término “pago” lo que realmente interesa es la disponibilidad de la ganancia por su titular; es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto

²⁶ Ibidem ob. cit. (2019) pág.11

²⁷ Ibidem ob. cit. (2019) pág. 16

disponga o tenga un derecho irrevocable sobre los fondos. Como sostiene González²⁸ se pueden dar 3 formas de percepción:

1. Real: puede ser en efectivo o en especie y ocurre cuando el ingreso es cobrado por su titular.
2. Presunta: cuando el ingreso es acreditado en cuenta y en razón de la disponibilidad financiera existente se supone el acceso a su goce.
3. Indirecta: cuando el ingreso es reinvertido o puesto en reserva, o un tercero dispone de él por cuenta del beneficiario, que en razón de identidad con la persona del titular se supone también su goce.

Por otro lado, con respecto a los intereses y las diferencias de cambio opera otra limitante, conforme lo establece el segundo párrafo del art. 85 de la LIG, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas no procederá la deducción de los intereses de deuda, sus actualizaciones y los gastos asociados que tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.

Asimismo, en el caso de sujetos comprendidos en el artículo 53 (las empresas), los intereses²⁹ de deudas de carácter financiero -excluyéndose las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio- contraídos con sujetos, residentes o no, vinculados serán deducibles pero con la limitación del monto anual que al respecto establezca el Poder Ejecutivo Nacional³⁰ o el equivalente al 30% de la ganancia neta del ejercicio que resulte antes de deducir tanto los intereses a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en la LIG, el que resulte mayor. Es importante mencionar que al límite señalado se le podrá adicionar el excedente que se haya acumulado en los 3 ejercicios fiscales inmediatos anteriores, por resultar inferior el monto de los intereses efectivamente deducidos al límite aplicable. Asimismo, la ley indica que los intereses que no hubieran podido deducirse se podrán computar en los 5 ejercicios fiscales inmediatos siguientes, quedando siempre condicionados al mecanismo de limitación previsto.

Sin embargo, el nuevo régimen del art. 85 de la LIG establece las siguientes excepciones en la aplicación del límite descrito en el párrafo anterior:

- a) Para las entidades financieras regidas por la ley 21526.
- b) Para los fideicomisos financieros.
- c) Para las empresas cuyo objeto principal sea la celebración de contratos de leasing y en forma secundaria realicen exclusivamente actividades financieras.

²⁸ Ibidem ob. cit. (2019) pág. 17

²⁹ Conforme el decimoquinto párrafo del art. 85 de la LIG el término comprende: las diferencias de cambio y, en su caso, actualizaciones, generadas por los pasivos que los originan.

³⁰ El decreto 1170/2018 estableció que el monto anual a considerar es de un \$1.000.000.- (un millón de pesos).

d) Por el monto de los intereses que no exceda el importe de los intereses activos. El art. 198 del DR aclara que los intereses activos son los devengados en cada ejercicio fiscal por activos financieros.

e) Cuando se demuestre fehacientemente que, para un ejercicio fiscal, la relación entre los intereses sujetos a la limitación y la ganancia neta resulta inferior o igual al ratio que, en dicho ejercicio fiscal, el grupo económico al cual el sujeto en cuestión pertenece posee por pasivos contraídos con acreedores independientes y su ganancia neta determinada de manera análoga a lo allí dispuesto.

f) Cuando se demuestre fehacientemente que el beneficiario de los intereses hubiera tributado efectivamente el impuesto respecto de tales rentas, con arreglo a lo dispuesto en la LIG.

Asimismo, el art. 85 aclara expresamente que los intereses no deducibles por el contribuyente local igualmente estarán sujetos a retención al momento de su pago al exterior.

Limitaciones registrales

A los fines de la aprobación registral que señala el art. 263 del DR LIG para poder aplicar la presunción establecida en el inc. a del art. 104 LIG (para considerar ganancia neta de fuente argentina el 60% o el 80% de lo pagado) el contribuyente deberá presentar ante el INPI el contrato de transferencia de tecnología para su aprobación.

Lo mencionado en el párrafo anterior, encuentra su correlato en la LTT, la cual en su art. 2 establece que los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, serán sometidos a la aprobación del INPI como autoridad de aplicación.

Asimismo, el INPI deberá expedirse respecto de la aprobación en un plazo de 90 días corridos; ante la falta de resolución en dicho término, significará la aprobación del acto jurídico respectivo. Si la resolución fuese denegatoria ésta será apelable ante el secretario de Estado de Desarrollo Industrial dentro de los 30 días corridos de notificada al solicitante. Si la resolución de la apelación fuese denegatoria será apelable judicialmente de acuerdo a lo establecido en la ley 19.549 sobre procedimientos administrativos ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo de la Capital Federal.

La importancia de la obtención del certificado radica en que, si la autoridad de aplicación deniega la emisión de este, por no cumplirse debidamente los requisitos, deberá efectuarse la retención considerando ganancia neta de fuente argentina el 90% del pago, siendo de aplicación lo dispuesto en el inciso i) del artículo 104 (“inciso residual”).

En el supuesto de que la presentación sea pertinente y cumpla los requisitos, el INPI emitirá un certificado en el que conste el nombre de las partes contratantes, la fecha de celebración, la vigencia del contrato y el número de inscripción en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología. También, indicará en qué punto encuadran los servicios previstos en el contrato y que los mismos no son obtenibles en el país.

A continuación, se muestra un modelo del certificado que emite el INPI:

ANEXO I

RESOLUCIÓN 13/87
CERTIFICADO N°

El Instituto Nacional de Tecnología Industrial CERTIFICA que el contrato celebrado entre el con modificación/es de fecha/s con vigencia contractual desde el y hasta el ha sido inscripto en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología bajo el N°

Los servicios previstos en el contrato encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley 20628 (TO 1986) y no son obtenibles en el país.

OBSERVACIONES:

..... Se expide el presente certificado al solo efecto de ser presentado ante la Dirección General Impositiva, quedando copia del mismo archivada en Expediente INTI N°

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de..... de mil novecientos ochenta y siete.

Alternativa de deducción: la incidencia de los CDI

Existe una alternativa de deducción para aquellas deudas que las firmas de nuestro país tuvieran con empresas residentes en países con los cuales Argentina hubiera firmado CDI y cuyos textos incluyeran la denominada “cláusula de no discriminación”.

Esta cláusula tiene la finalidad de evitar tratamientos impositivos diferenciados para operaciones celebradas entre sujetos locales respecto a ese mismo tipo de transacciones cuando fueran concertadas entre un sujeto local y otro residente en el otro Estado signatario del CDI.

Como señala González³¹:

si la deducción de un concepto reconocido a una empresa local corresponde en función de su devengamiento, el mismo tratamiento debe aplicarse en caso de que el beneficiario estuviera ubicado en un país signatario de un CDI - y agrega- puede decirse que existiría una discriminación prohibida cuando (...) los pagos efectuados por una empresa de un Estado a un residente del otro Estado no sean deducibles `en las mismas condiciones´ que las previstas para pagos efectuados a sujetos residentes en el primer Estado.

³¹ Ibidem ob. cit. (2019) pág. 18

Quizás la causa más relevante que sostiene dicha posición sea el Fallo “Pirelli Neumáticos SAIC” de CSJN donde como señala González³² la importancia del pronunciamiento “radica en el alcance otorgado a la cláusula de no discriminación contenida en el CDI firmado entre Argentina e Italia, que consagra un tratamiento igualitario de los conceptos pagados alcanzados por aquel respecto a los pagados localmente, en términos de su cómputo como deducción”.

CONCLUSIÓN

Del desarrollo del trabajo surgen las siguientes conclusiones:

En primer lugar, se considera pertinente la inclusión de una definición del concepto de EP en la LIG, toda vez que echa luz sobre cuestiones que antes no estaban definidas. Si bien, como se ha visto en el desarrollo del trabajo, dicha definición da un amplio espectro de situaciones ante las cuales podríamos estar ante un EP considero que hay que ser diligente a la hora de llevarlo a la práctica, debiéndose analizar cuidadosamente caso por caso.

En segundo lugar, se considera que la resolución judicial del fallo Molinos no ha sido de las mejores toda vez que empleó un principio de la ley interna para resolver una cuestión de Tratados internacionales. Si la letra del CDI celebrado entre la República Argentina y la República de Chile no presentaba problemas interpretativos y claramente le otorgaba la potestad tributaria al Estado chileno, entiendo que debería haberse respetado el principio *pacta sunt servanda*. En consecuencia, la jerarquía superior de la que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna puede hacer sufrir restricciones a esta última, en virtud de los compromisos asumidos por la República con otros países mediante Convenios internacionales. Por ende, no se está de acuerdo con la valoración realizada por la CSJN en relación al punto de interpretación de abuso de tratados pues no se respetó el principio *pacta sunt servanda* dado que el CDI no contiene norma alguna que haya previsto cómo solucionar casos de *treaty-shopping*.

En tercer lugar, con relación a la deducción de los gastos por parte del sujeto residente parece correcta la introducción de la deducción de los gastos vinculados con la obtención de ganancias de fuente argentina del art. 84 LIG. Como se vio, si bien este criterio estaba vigente por vía reglamentaria parece oportuna la inclusión ya que otorga al contribuyente mayor seguridad jurídica. Asimismo, y particularmente en lo referente a la deducción de intereses y diferencias de cambio por parte de los sujetos empresa entiendo que les es aplicable el principio de universalidad del pasivo dado que cualquier incremento patrimonial implica para estas una ganancia, por ende, los gastos incurridos siempre estarán vinculados con la obtención de ganancias gravadas.

Por último, es para destacar que la modificación introducida por la Ley 27.430 en la LTT (derogó el art. 9), aggiornó la práctica y puso fin a las controversias suscitadas por la deducción de los gastos. El derogado art. 9 de la LTT establecía que ante la falta de presentación del contrato ante el INPI o ante la falta de aprobación por parte de este organismo, se le negaba al receptor la posibilidad de deducir impositivamente los gastos; y además ante dicha situación se consideraba ganancia la totalidad de los montos pagados

³² Ibidem ob. cit (2019) pág. 18

como consecuencia de tales actos. Con la eliminación de dicho artículo se permite la deducción del gasto por parte del sujeto pagador del contrato, lo cual en mi opinión resulta más razonable y armónico con el art. 83 de la LIG. No obstante, conforme el inc. a del art 104 de la LIG, y como se ha visto en el trabajo, la registración sigue siendo relevante desde la perspectiva del beneficiario del exterior por la base imponible presunta.

BIBLIOGRAFÍA

Jurisprudencia

CSJN

Asoc./Socios Argentinos/la O.T.I. c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I. A124. XXXIV, CSJN del 03/04/2001. Fallos: 324:920.

Autolatina Argentina S.A. (TF 11358-I) c/ D.G.I., CSJN del 15/03/2011. Fallos: 334:249.

Ernesto Tornquist Ltda. S.A c/ Gobierno Nacional, CSJN del 13/07/1938. Fallos: 181:184

Hidroeléctrica El Chocón S.A. (TF 19.399-I) C/DGI. H. 27. XLVII. ROR., CSJN del 17/09/2013.

Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo, CSJN del 02/09/2021. Fallos: 344:2175.

Pirelli Neumáticos SAIC (TF 24.943-I) y otro c/DGI y otro s/recurso directo a Cámara, CSJN del 09/05/2017. Fallos 340:644.

CNCAF

Aerolíneas Argentinas, CNCAF, Sala 1° del 05/02/2008

TFN

Ciccione Calcográfica SA del TFN, Sala "B", 5/7/2005

Transeuropa Video Enterteinment San Luis S.A., TFN Sala D del 11/06/2004

Doctrina

Atchabahian Adolfo y Raimondi Carlos A. (2017) *El impuesto a las ganancias - 6a ed.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley.

Álamo Cerrilo Raquel et al. (2018) *Residencia y Establecimiento Permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf

Asorey Rubén et al. (2013) *Tratado de Derecho Internacional Tributario - Tomo I- 1° edición.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley.

Carmona, Jorge A. y Méndez, Graciela M.(2009) *Régimen de retención en el Impuesto a las Ganancias para los beneficiarios del exterior.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley.

Delgado Pacheco Abelardo (2002) *Las medidas Antielusión en los Convenios de Doble imposición y en la fiscalidad internacional.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_15.pdf

Dictamen (DAT) Nro. 10/2007

Dictamen (DAT) Nro. 2/2006

Dictamen (DATJ-DGI) Nro. 105/1973

Dictamen (DATJ) Nro. 31/1976

Fernández Luis O. (2009) *Las ganancias de fuente argentina obtenidas por beneficiarios no residentes*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley.

Fernández Oscar A. (2020) *Impuesto a las ganancias. Beneficiarios del exterior. Régimen de Retención con carácter de pago único y definitivo*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, FACPCE CEAT. Recuperado de: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2020/08/BENEFICIARIOS-DEL-EXTERIOR.pdf>

Gonzalez Marcos (2019) *Deducción de intereses y diferencias de cambio en el impuesto a las ganancias*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Errepar.

Lapenta, Jorge y Becher, Ariel (2009) *Rentas de beneficiarios del exterior. Algunas situaciones controvertidas*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley.

Laurino Adriana y Abadi Félix (2020) *Residencia fiscal, 22° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina*, CPCECABA. Recuperado de: [https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/simposio%20residencia%20\(Laurino%20y%20Abadi\).pd-kFp3z5CLvS.pdf](https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/simposio%20residencia%20(Laurino%20y%20Abadi).pd-kFp3z5CLvS.pdf)

Naciones Unidas (2015) *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. Recuperado de: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf

OCDE (2019) *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*. Traducido por Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1

Rajmilovich, Dario (2019) *Manual del Impuesto a las Ganancias, 4 edición*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley.

Gebhardt Jorge y Malvitano Rúben (2020) *Impuesto a las ganancias. Fundamentos teóricos y la técnica de su aplicación en la Argentina*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Errepar.

Rey Daniela C. (2018) *El nuevo concepto de Establecimiento Permanente bajo la Reforma Tributaria*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Errepar. Recuperado de: <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20180118161115504.html?k=reforma>

Zúñiga Olivares Wilson E. y Romero Flor Luis María (2008). *Sociedades Plataforma de Negocios Chilenas y Entidades de Tenencias de Valores Extranjeros Españolas: Comparabilidad en el tratamiento de la inversión extranjera*. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/314096552_Sociedades_Plataforma_de_Negocios_Chilenas_y_Entidades_de_Tenencias_de_Valores_Extranjeros_Espanolas_Comparabilidad_en_el_tratamiento_de_la_inversion_extranjera

ABREVIATURAS

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

art: artículo

BEPS: Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (por sus siglas en inglés)

CDI: Convenio de doble imposición

CFI: Corporación Financiera Internacional

CNCAF: Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal

CNV: Comisión Nacional de Valores

CSJN: Corte Suprema de Justicia

CUIT: Clave Unica de Identificación Tributaria

CUIL: Clave Unica de Identificación Laboral

DAT: Dirección de asesoría técnica

DATJ-DGI: Dirección de asesoría técnica y jurídica de la Dirección General Impositiva

DGI: Dirección General Impositiva

DR: Decreto Reglamentario

EP: Establecimientos permanentes

ETVE: Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

Ibidem ob. cit.: Obra citada

inc. : inciso

INTI: Instituto Nacional de Tecnología Industrial

INPI: Instituto Nacional de la Propiedad Industrial

IM: Instrumento multilateral

LIG: Ley del impuesto a las Ganancias (to. 2019)

LOB: Limitación de los beneficios (por sus siglas en inglés)

LSC: Ley 19.550 de Sociedades Comerciales

LTT: Ley 22.426 de Transferencia de Tecnología

Molinos Chile: Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A.

Molinos: Molinos Río de la Plata S.A.

Nro.: Número

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ONU: Organización de las Naciones Unidas

OTI: Organización de la Televisión Iberoamericana

Pág.: Página

PPT: Test de Propósito Principal (por sus siglas en inglés)

RG: Resolución General

SPN: Sociedades Plataformas de Negocios

SRL: Sociedad de Responsabilidad Limitada

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación

to.: texto ordenado

TRLIS: Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades