

Voces: IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ GANANCIAS ~ IMPUESTO ~ INTERPRETACION JUDICIAL ~ DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA ~ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ~ TRIBUNAL FISCAL ~ GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA ~ FUENTE DE LA RENTA ~ GANANCIAS OBTENIDAS EN EL PAIS

Título: Fuente de ganancias en los contratos de servicios con no residentes

Autor: Mazzinghi, Marcos

Publicado en: LA LEY 06/12/2013, 06/12/2013, 4 - LA LEY2013-F, 456

Fallo comentado: [Corte Suprema de Justicia de la Nación ~ Hidroeléctrica El Chocón S.A. \(TF 19.399-I\) c. DGI ~ 2013-09-17](#)

Cita Online: [AR/DOC/4449/2013](#)

Sumario: I. Introducción. II. Los hechos. III. Los criterios de la AFIP, TFN y CSJN. IV. Criterio para determinar cuándo la ganancia es de fuente argentina. V. Nuestra opinión respecto del fallo. VI. Conclusión.

I. Introducción

En este trabajo nos proponemos comentar brevemente el reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN") en el caso "Hidroeléctrica El Chocón S.A. (TF 19.399-I) c. DGI", [\(1\)](#) de fecha 17 de septiembre de 2013.

Se trata de un fallo en el que la CSJN se pronunció sobre la controvertida cuestión del criterio para determinar cuándo una ganancia es susceptible de ser reputada como de fuente argentina, a los efectos de analizar su sujeción al régimen de retención en la fuente previsto por el Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias ("LIG").

II. Los hechos

Se trata de un caso en el que una sociedad local (Hidroeléctrica El Chocón S.A.) contrató a dos sociedades extranjeras (ENDESA y CMS, que casualmente eran accionistas de la primera) para que gestionaran la obtención de créditos de un banco del exterior a favor de la sociedad local. [\(2\)](#)

Se trataba de créditos de largo plazo que serían desembolsados por el Chase Manhattan Bank, a un plazo de entre 7 y 10 años, quedando el 75% de esa exposición crediticia sin garantía, y el restante 25% cubierto por una garantía otorgada por las propias sociedades que gestionaron los créditos.

Los fondos correspondientes a los préstamos otorgados desde el exterior se utilizarían en Argentina (serían ingresados al país) y de destinarían a precancelar las deudas de la sociedad local con el Banco de la Nación Argentina y con el Tesoro de la Nación. [\(3\)](#)

Como contraprestación por haber actuado como gestores de los créditos ante el Chase Manhattan Bank, se acordó que la sociedad local debía pagar a ENDESA y CMS una comisión, siendo la misma fijada en condiciones de mercado.

El contribuyente realizó los pagos de esas comisiones al exterior sin practicar la retención prevista en el Título V de la LIG por considerar que se trataba de pagos que generaban una ganancia de fuente extranjera a favor de un no residente, quedando por ende fuera de la potestad tributaria del fisco nacional.

III. Los criterios de la AFIP, TFN y CSJN

La Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") determinó de oficio el impuesto a las ganancias y obligó al contribuyente a ingresar las retenciones oportunamente omitidas más los intereses resarcitorios correspondientes, imponiéndole además una multa equivalente al 70% del monto no retenido más intereses (art. 45, ley 11.683).

Apelada dicha decisión por el contribuyente, el Tribunal Fiscal de la Nación ("TFN") la revocó, sosteniendo que las ganancias obtenidas por las sociedades extranjeras no encuadraban dentro del asesoramiento técnico previsto en el artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y por ende no podían ser reputadas como ganancias de "fuente argentina".

Por su parte, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal coincidió con el criterio del TFN, sosteniendo que "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 ley de impuesto a las ganancias puesto que sólo se limitaron 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".

Interpuesto el recurso extraordinario ante la CSJN, el Máximo Tribunal revocó la sentencia, sosteniendo que las ganancias de estas dos sociedades extranjeras eran de fuente argentina, ya que los bienes (en este caso los fondos de los préstamos gestionados) se iban a utilizar en el país.

En este sentido consideró que resultaba aplicable el artículo 5° de la LIG.

Esta norma prevé que son ganancias de fuente argentina "aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República".

La CSJN considera que en este caso se configura el supuesto de "colocación de bienes en el país", expresión que alude a la acción y efecto de "encontrar mercado para algún producto", siendo dichos bienes precisamente los créditos desembolsados por el Chase Manhattan Bank a favor de la sociedad local.

Según la interpretación de la CSJN, la actuación de ENDESA y CMS estuvo dirigida a gestionar la colocación de fondos correspondientes a créditos bancarios en el país, lo que configuraría el supuesto contenido en el art. 5° de la LIG, determinando que esa ganancia sea calificada como de fuente argentina, con absoluta prescindencia de la nacionalidad, domicilio, residencia o lugar de celebración del contrato.

IV. Criterio para determinar cuándo la ganancia es de fuente argentina

De acuerdo con lo establecido en el artículo 1° de la LIG, los sujetos residentes en el país tributan conforme al criterio de renta mundial (tanto sobre sus ganancias de fuente argentina como por sus ganancias de fuente extranjera), mientras que los no residentes sólo lo hacen respecto de sus ganancias de fuente argentina y de conformidad con lo previsto en el título V de la LIG (retención en la fuente).

El artículo 5° de la LIG contempla el principio general que debe tenerse en cuenta para determinar cuándo una ganancia puede ser considerada de fuente argentina, calificando así a:

i) Bien fuente: Las ganancias provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país. En el caso de que la renta provenga principalmente de un bien, hay que tener en cuenta en donde está localizado dicho bien para definir si la fuente será argentina o extranjera (la ganancia se genera en el lugar en donde está ubicada la cosa).

ii) Actividad fuente: Las ganancias provenientes de la realización en el país de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios. Se trata de ganancias provenientes de hechos ocurridos dentro del país. En el caso de que la fuente generadora de la ganancia fuera una actividad, para definir la fuente hay que tener en cuenta el lugar en donde se realiza dicha actividad.

Además del principio general existen otras disposiciones de la LIG que regulan situaciones específicas que configuran supuestos de ganancias de fuente argentina (e.g. arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13), cuyo tratamiento específico excedería holgadamente el objeto de este trabajo.

Por su parte, el artículo 127 de la LIG contiene el principio general respecto a la determinación de la ganancia de fuente extranjera, previendo que revestirán dicha naturaleza las ganancias derivadas de:

- i) Bienes situados, colocados o utilizados en el exterior.
- ii) La realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio.
- iii) Hechos ocurridos fuera del territorio nacional.

El problema es que no basta con que el servicio haya sido brindado en el extranjero para descartar per se que la ganancia sea de fuente argentina, ya que el segundo párrafo del artículo 12 de la LIG prevé que tendrán dicha calidad "los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior."

Esta norma constituye una excepción al principio general conforme al cual en materia de servicios, la pauta determinante para decidir la naturaleza de la fuente (argentina o extranjera) consiste en el lugar de prestación del servicio.

Si el servicio se brinda en el extranjero, en principio la fuente de la ganancia será extranjera, quedando así vedado para la AFIP el cobro de impuesto sobre esa rentabilidad. Este axioma no es absoluto, ya que si el servicio en cuestión queda encuadrado en el concepto de "asesoramiento técnico" (artículo 12 de la LIG) la ganancia será de fuente argentina, y deberá tributar impuesto a las ganancias vía la retención en la fuente.

La cuestión se torna hartamente compleja, ya que no cualquier servicio prestado desde el exterior califica como asesoramiento técnico, por lo que se vuelve imperioso precisar el concepto de éste término.

La LIG no define el concepto de asesoramiento técnico, por lo que hay que delimitar su alcance con base en otras normas.

En este sentido, el artículo 5° de la Resolución P-328/2005 del Instituto Nacional de Propiedad Intelectual (INPI) dispuso que:

"A los efectos previstos en el artículo 93 inciso a) apartado 1°, de la Ley 23.760 de Impuesto a las Ganancias (Texto Ordenado por Decreto 649/97), se entenderá como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, 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 del mismo, 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." (4)

Por su parte, el artículo 1º inciso (b) de la misma norma aclara que no califican como tecnología la asistencia técnica o "...las 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."

Esta norma nos proporciona una pauta hermenéutica útil para determinar cuándo se configura el asesoramiento técnico a que hace referencia el artículo 12 de la LIG.

En este sentido, si el asesoramiento no involucra un conocimiento técnico que se transmite al residente local y que es aplicado por éste último a su actividad productiva, en principio no habrá asesoramiento técnico, y por ende la renta será de fuente extranjera, quedando fuera de la potestad fiscal de la AFIP.

Parecería que la configuración de la asistencia técnica está supeditada al cumplimiento de dos condiciones: (i) que el asesoramiento involucre la transmisión de un conocimiento técnico a favor del residente, y (ii) que ese conocimiento técnico que se transmite sea directamente aplicado a una actividad productiva por el residente.

La ausencia de alguno de estos dos requisitos debería ser óbice al encuadramiento del servicio como asistencia técnica en los términos del artículo 12 de la LIG.

Hay que tener en cuenta que esta norma constituye una excepción al principio general, y como tal debe ser interpretada en forma restrictiva (caso contrario se desnaturalizaría y diluiría el principio general que postula que en materia de servicios, la determinación de la fuente depende principalmente del lugar en el que el servicio es brindado).

Sin embargo, los precedentes jurisprudenciales existentes sobre la materia son ambiguos y contradictorios.

Existen varios fallos en los que se discutió la procedencia de la retención de impuesto a las ganancias respecto a pagos realizados a beneficiarios del exterior por servicios brindados en el extranjero. Se trata de casos en los que compañías áreas locales transferían fondos a favor de empresas extranjeras en concepto de fees por la utilización del denominado sistema "Amadeus" que consiste en una terminal automatizada de reservas. (5)

En la causa "Aerolíneas" del 12/05/04, la sala D del TFN sostuvo que esa operatoria estaba gravada por entender que lo que había contratado Aerolíneas es un servicio interactivo puesto en internet que en lo sustancial opera como una asistencia técnica.

Por su parte, la Sala A del TFN se pronunció en el antecedente "Austral" y entendió que no correspondía gravar la operación pues "sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas de marras como un servicio que, tal y como se ha señalado reiteradamente, se encuentra prestado en el exterior. Siendo así y considerando la ausencia de un establecimiento permanente en el país de la empresa radicada en España —aspecto este no controvertido por las partes—, cabe —en principio— sostener que el Estado Argentino carece de potestad tributaria sobre las operaciones que aquí nos ocupan."

El mismo Tribunal remarcó que "el uso de bases de datos ubicadas en el exterior aquí analizadas, no participa del concepto de asesoramiento técnico a que se refiere el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del gravamen. No se trata aquí de la transmisión de conocimientos científicos o empíricos, sino simplemente de la transmisión de datos para su procesamiento en el exterior, u originados en un procesamiento llevado a cabo en el exterior."

En este precedente el TFN pone el foco en la necesidad de que la asistencia técnica involucre transmisión de conocimientos científicos o empíricos a favor del residente, concluyendo que su inexistencia resulta un impedimento para gravar las operaciones. (6)

En la misma línea se ubica el reciente (14/04/10) fallo de la Sala C del TFN en el caso "LAPA", en el que sostuvo "que para que los pagos puedan ser imputados como regalías éstos deben referirse a contraprestaciones emergentes de la cesión de conocimientos técnicos científicos o de experiencias empíricas del cedente" y que "...el beneficiario de los pagos realiza y concluye la prestación de servicios en el exterior, razón por la cual no puede afirmarse la obtención de ganancias de fuente argentina por el proveedor, sin que a ello obste la implicancia que tiene dicha prestación en la obtención de ganancias por parte de la entidad pagadora residente en nuestro país." (7)

Este criterio es acertado, ya que desliga la influencia que el servicio puede causar en la obtención de ganancias para el residente local, del lugar en el que el servicio es realmente brindado y de la transferencia efectiva de conocimientos, de lo que se infiere que no basta con que el servicio redunde en un aprovechamiento económico para el contribuyente local para que se configure la asistencia técnica. (8)

Sin embargo, la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ("CACAF") se pronunció en autos "Aerolíneas" (05/02/08) manifestándose a favor de la gravabilidad de la operación pues "...resulta necesario establecer, se reitera, si el servicio prestado por el residente en el extranjero resulta aprovechable en función de la actividad económica de la actora."

Como puede apreciarse, en este último caso la Cámara pone énfasis en el aprovechamiento económico,

estableciendo que si el servicio constituye un antecedente que es aprovechable económicamente en el país, la operación queda alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Es importante no confundir el requisito de la aplicación efectiva a una actividad productiva local con el mero aprovechamiento general que un servicio puede implicar en los intereses del residente que lo contrata.

No cualquier aprovechamiento bastará para sostener que hay asesoramiento técnico en los términos del artículo 12 de la LIG.

Cuando el servicio lo contrata un residente, siempre va a existir cierto "aprovechamiento" económico de los servicios en la Argentina. Esto es lógico y natural, ya que quien contrata los servicios es una sociedad local. Sin embargo, creo que ese aprovechamiento no es suficiente para configurar la "fuente argentina", ya que de lo contrario cualquier servicio que contrate una sociedad o persona local sería de fuente argentina, ya que siempre le genera algún tipo de aprovechamiento o ventaja económica para el residente.

La cuestión ofrece aristas muy sutiles y vaporosas, y en definitiva debe ser analizada casuísticamente.

V. Nuestra opinión respecto del fallo

Desde nuestro punto de vista, en el caso del fallo aquí comentado, las ganancias obtenidas por las sociedades extranjeras no derivan directamente de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Argentina (art. 5 LIG) —como postula la CSJN en su decisorio—, sino que la verdadera causa generadora de las mismas (art. 499 Código Civil) sería la prestación de un servicio (intermediación tendiente a obtener financiamiento de un banco extranjero).

La comisión que la sociedad local se comprometió a pagar a los no residentes no encuentra su causa inmediata en la colocación de un bien en la Argentina —al menos no directamente— sino que la misma se devenga como contraprestación de un servicio de gestoría brindado en el exterior.

Las ganancias obtenidas por ENDESA y CMS no emergen directa e inmediatamente de un bien o cosa, cuyo lugar de colocación sería determinante para definir la naturaleza de la fuente productora de esa rentabilidad. Más bien podría afirmarse que esas ganancias derivan de la prestación de una actividad, que fue desplegada en el extranjero, a resultas de la cual posteriormente un tercero decidió ingresar ciertos bienes en la Argentina (los fondos del préstamo otorgado por el Chase Manhattan Bank).

En este caso, a la hora de determinar cuál es la fuente productora de la renta, predomina y prevalece la noción de actividad por sobre la de cosa.

No existe un grado de conexidad tal entre la ganancia obtenida por ENDESA y CMS y la cosa "colocada" en Argentina que permita sostener que la fuente de la ganancia encuadra en el artículo 5° de la LIG. Esta norma califica como de fuente argentina a las ganancias que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la Argentina.

Por otra parte la mera colocación de un bien en la Argentina —desprovista de cualquier otro agregado o condimento— no sería suficiente para concluir automáticamente que se configura la fuente argentina. En este sentido, resulta útil recordar que el tercer párrafo del artículo 8° de la LIG prevé que "las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera".

Insistimos en que en este caso la ganancia no proviene de un bien que ha sido colocado en la Argentina, sino de un servicio brindado en el exterior (aunque este último hizo posible un posterior ingreso de fondos al país en concepto de un préstamo, cuyos intereses serán indudablemente una ganancia de fuente argentina en los términos previstos en el artículo 93 inciso (c) de la LIG). [\(9\)](#)

Nuestra opinión es que al encuadrar jurídicamente el caso, la CSJN se saltea un paso clave, y hace derivar la ganancia directamente de la colocación de una cosa, cuando en rigor de verdad esa rentabilidad tiene su causa real en la prestación de un servicio.

De esta forma se "objetiviza" la fuente, lo que implica poder circunvalar la exigencia de indagar sobre las características del servicio brindado por el no residente, para determinar si califica o no como asesoramiento técnico (art. 12, LIG), y por ende si puede o no ser calificado como de fuente argentina.

Ahora bien, ¿queda el servicio brindado por ENDESA y CMS encuadrado dentro de la asistencia técnica prevista por el artículo 12 de la LIG?

En base a los criterios expuestos más arriba (apartado IV), parecería que dichos servicios no quedarían encuadrados en la definición de asistencia técnica, ya que si bien la gestión realizada por el no residente redundó en un aprovechamiento económico para la sociedad local, no implicó una transmisión de conocimientos a favor de esta última.

En este caso el aprovechamiento económico consistiría en la ventaja de haber obtenido un crédito del exterior a tasas y plazos muy convenientes para la sociedad local, cuyo efecto beneficioso se proyectaría a la Argentina. Sin embargo, el servicio en cuestión no involucró ninguna transferencia de conocimientos técnicos,

científicos o empíricos para el residente, con lo cual no se configuraría la asistencia técnica prevista en el artículo 12 de la LIG.

VI. Conclusión

En la determinación de la fuente de la ganancia proveniente de la prestación de servicios desde el exterior el principio general es que el lugar de prestación del servicio es la primera pauta a tener en cuenta para definir si la fuente es argentina.

Cuando el servicio es prestado en el exterior, la renta será —en principio— de fuente extranjera, y por ende quedará fuera del alcance de la potestad tributaria del fisco argentino.

La excepción a ese principio general se presenta cuando el servicio en cuestión encuadra en la definición de asistencia técnica prevista en el artículo 12 de la LIG.

Para que exista asistencia técnica es imprescindible que el servicio prestado desde el exterior implique una transmisión efectiva de conocimientos técnicos, científicos o empíricos a favor del residente y que éste último los aplique a la obtención de una ganancia gravada en Argentina.

La ausencia de alguno de estos dos requisitos obsta a la calificación del servicio como asistencia técnica.

En el caso aquí comentado la CSJN pareció querer esquivarle el bulto a tan espinosa cuestión, optando por atribuir la ganancia a la colocación de un bien en el país (los fondos del préstamo) en los términos del artículo 5° de la LIG, cuando resulta evidente que aquélla se origina en la prestación de un servicio (intermediación con el banco extranjero).

La presencia del servicio hubiera ameritado una definición acerca de si éste encuadraba en la asistencia técnica, para decidir si quedaba alcanzado por el impuesto a las ganancias.

La realidad económica debería en este caso ser aplicada en forma inversa a como se acostumbra (para desechar estructuras elusivas construidas por los contribuyentes) a fin de hacer respetar a ultranza la veracidad de la plataforma fáctica que condiciona el encuadre jurídico a aplicar.

En un contexto signado por un avance desmesurado de la voracidad fiscal por parte del Estado (nacional, provincial y municipal) no resulta aconsejable buscar atajos que bajo la apariencia de simplificar la cuestión ponen en jaque las garantías constitucionales de los contribuyentes.

(1) Publicado en LA LEY del 22 de octubre de 2013.

(2) Según surge de la exposición de los hechos efectuada en el Considerando 4° del fallo, en el marco del proceso de privatización del parque de generación de Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. (Hidronor S.A.) se decretó la adjudicación del 59% del paquete accionario de Hidroeléctrica El Chocón S.A. —concesionaria de la del complejo hidroeléctrico El Chocón— a la empresa Hidroinvest S.A. un consorcio internacional liderado por la Empresa Nacional de Electricidad S.A. de Chile (ENDESA) y CMS Generation de Estados Unidos de América (CMS).

(3) La utilización de los fondos para dicho destino surge de la reunión de directorio de fecha 19 de agosto de 1993, que se encuentra parcialmente transcripta en el Considerando 4° del fallo aquí comentado.

(4) El subrayado nos pertenece.

(5) Se trata de una base de datos cuya consulta permite acceder a información sobre disponibilidades de pasajes, hoteles y alquileres de automóviles y dar de alta y baja las reservas correspondientes. El sistema no permite que el usuario pueda controlar, modificar ni cargar la información, sino que se limita a proporcionar esta última a través de un software que transforma a los dispositivos de acceso en terminales "bobas".

(6) Posteriormente (02/06/2009) la sala V de la CACAF consideró que estos servicios quedaban alcanzados por el impuesto a las ganancias por configurar "asistencia técnica" en los términos previstos en el artículo 12 LIG.

(7) El subrayado nos pertenece.

(8) Lamentablemente este pronunciamiento fue revertido por el fallo de la Sala III de la CACAF, que encuadró a dicho servicio en el concepto de asistencia técnica, ordenando el pago del impuesto, aunque dejando sin efecto la multa por estimar que se verificaba en el caso una hipótesis de error excusable consagrada en el artículo 45 de la Ley 11.683.

(9) Este inciso -junto con lo previsto en el artículo 91 de la LIG- ordenan al residente que paga intereses de un préstamo otorgado desde el exterior, retener el 35% de tales beneficios, presumiéndose una ganancia neta del 100% cuando el tomador del crédito no sea una entidad financiera regida por la ley 21.526 (en el caso de esas entidades financieras, la presunción de ganancia se reduce al 43%).

