



## PEXS SRL CNACAF 2016

GANANCIAS. FUENTE. AGENTES DE RETENCIÓN. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. ZONA FRANCA



## **I.- INTRODUCCIÓN**

PEX SRL CNACAF 2016 es un antecedente que ha atrapado nuestra atención debido a que exterioriza una práctica comercial muy habitual en la República Argentina presentando, de forma patente, una muy común confusión en cuanto al alcance del principio de territorialidad dispuesto por la Ley 20.628 y las consecuencias de la conducción de negocios sin darse a realizar, previamente, un análisis jurídico-tributario en cuanto a la forma de encararlos.

Por otro lado nos ha parecido interesante señalar los “desvíos” de la defensa la que, en intención de lograr mejorar las condiciones del contribuyente ante la sentencia desfavorable del TFN, diseña argumentos desatendiendo los principios básicos del derecho tributario Argentino derivando ello en costas innecesarias ante la sentencia desfavorable del proceso judicial.

El antecedente recuerda cuestiones como a.- el sustento territorial de las operaciones celebradas por sujetos del exterior, b.- el alcance territorial del Impuesto a las Ganancias y c.- función y tratamiento tributario de operaciones celebradas en las denominadas “zonas francas”. Entre otras cuestiones.

Dejamos pues, nuestras apreciaciones seguidas de las transcripciones textuales de las citas jurisprudenciales que entendemos prudentes considerar no sin antes recomendar la lectura íntegra del antecedente judicial.

## **II.- DESARROLLO DEL ANTECEDENTE**

Corresponde, en primer lugar, tener detalle del ajuste que genera el reclamo judicial de parte del contribuyente el cual se basa en la pretendida improcedencia del requerimiento fiscal por cuanto entiende no correspondería practicar retenciones en el Impuesto a las Ganancias ante la adquisición de bienes muebles, pertenecientes a “beneficiarios del exterior” cuando estos estuvieran ubicados en “zona franca”. Se destaca párrafo:

“1º) Que, a fs. 224/230 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó en todas sus partes la resolución de la AFIP-DGI por medio de la cual se había determinado de oficio el impuesto a las ganancias, retenciones a beneficiarios del exterior, por los períodos 6/2003 a 10/2003, con más intereses y multa equivalente al ochenta por ciento (80%) del impuesto dejado de retener y otra por los períodos fiscales 11/2003 a 10/2004 equivalente a una vez el impuesto dejado de retener, en virtud de lo normado por el art. 45 de la ley 11.683.”

Claramente se trata de un caso en el que, en entendimiento del fisco, el contribuyente habría omitido actuar como agente de retención en el Impuesto a las Ganancias; situación que confirma en un todo el TFN.

En cuanto a la actividad del contribuyente se advierte que

- a.- se dedica a la venta de productos en el mercado nacional los que
- b.- son adquiridos a sujetos que encuadran como beneficiarios del exterior;
- c.- que a los efectos de concretar la operación comercial el sujeto del exterior los introduce en ZONA FRANCA,



d.- los que se van “liberando” a consumo interno a medida que los contribuyentes residentes locales adquieren la mercadería. Se destaca párrafo:

“la actividad principal que desarrolla la actora es la de ventas de caños de plástico para calefacción y que efectuó compras de mercaderías a proveedores del exterior, encontrándose esos bienes depositados en zona franca con anterioridad al perfeccionamiento de la operatoria comercial, lo que motivó que se verificara su actuación como agente de retención a beneficiarios del exterior.”

En cuanto al concepto de “zona franca” rescata la CNACAF que el mismo es un régimen especial del Derecho Aduanero pero que ello no priva de efectos a normas tributarias que deban aplicarse sobre operaciones a desarrollarse en el territorio nacional. Se destaca párrafo:

“b) Resultan aplicables en el caso la totalidad de las disposiciones de carácter impositivo, aduanero y financiero que rigen en el territorio aduanero en general, y dicho régimen no otorga beneficio alguno respecto del impuesto a las ganancias para aquellos que desarrollen actividades en las zonas francas”.

Lo que se observa, de esta operatoria, es que existe un acto de comercio desarrollado en territorio nacional el cual, naturalmente, estará alcanzado por Impuesto a las Ganancias por existir renta de fuente argentina de la cual es beneficiario un sujeto residente en el exterior. Estamos, por tanto, frente a una operatoria comercial que termina por ser celebrada en territorio Argentino; de allí su encuadre.

Por último, cabe destacar la interpretación del Fisco Nacional ante esta operación:

a.- El Art. 93 inc. g) Ley 20.628 establece la obligación de efectuar retención en el impuesto a las ganancias ante transferencias a título oneroso de bienes muebles situados en territorio nacional y pertenecientes a sujetos beneficiarios del exterior: “g) El CINCUENTA POR CIENTO (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”,

b.- no se controvierte que el sujeto del exterior almacenaba bienes en zona franca,

c.- la zona franca es parte del territorio nacional,

d.- las normas de la Ley 20.628 se aplican, incluso, a las “zonas francas” siendo estas parte del territorio nacional,

e.- la actividad de almacenaje y distribución efectuada por el beneficiario del exterior en territorio nacional implica una actividad comercial desarrollada en Territorio Nacional y, con ello, el acto encuadra en el Art. 93 inc. g) Ley 20.628,

f.- para lo cual requiere la intervención de un sujeto local, comprador de la mercadería. Serían estos los puntos destacados de las operaciones cursadas por el sujeto local y que lo colocan, en definitiva, ante la obligación de retener el impuesto. Se destaca párrafo:

“c) Conforme surge de las presentes actuaciones el Fisco efectuó la determinación de oficio aquí discutida considerando que resulta de aplicación el art. 93, inc. g, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, toda vez que entiende que cabe presumir una acción comercial desarrollada en el país



por el exportador del extranjero, entendiéndose que ella es realizada en forma mediata o indirecta a través del contribuyente nacional que almacena los productos remitidos, y por lo tanto las ganancias obtenidas revisten la calidad de rentas de fuente argentina del exportador y, por consecuencia, sujetas al régimen retentivo del art. 91 de la citada normativa, destacando que es en el país donde culmina la operación con la negociación efectiva de los bienes.”

A fin de dejar en claro esta operatoria (habitual en el comercio exterior) se advierte que la misma consiste en

a.- remisión de la mercadería a Zona Franca nacional para su almacenamiento,

b.- bajo custodia de una empresa local y

c.- sin destino específico; solo a fines de depósito. Se destaca párrafo:

“la mercadería que ingresa a la zona franca, en un principio, no tiene un destino preestablecido, sino que se le envían a modo de consignatario al usuario, quien las almacena en su depósito”

De los elementos mencionados en párrafos anteriores, configuradores del tipo de negocio seguido por el contribuyente, se advierte que el TFN puso énfasis en la cronología de las operaciones dado que no debería correr el mismo destino en cuanto a obligación retentiva el hecho de haber adquirido mercadería antes de haber ingresado a territorio nacional que haberla adquirido luego de que esta se encontrara en territorio nacional y estuviera, de hecho, almacenada en “zona franca”.

En esta segunda hipótesis no hay dudas de que se configurarían los extremos requeridos por el Art. 93 inc. g) Ley 20.628. Se destaca párrafo:

“... sin que la actora aportara prueba fehaciente que permita considerar que la contratación efectuada con la empresa del exterior fuera anterior al ingreso de la mercadería al territorio nacional.”

De lo dicho y acumulados los elementos señalados en párrafos anteriores, el TFN entendió que habilitaba la aplicación de presunción de renta obtenida por beneficiarios del exterior y, con ello, la necesidad de efectuar retención tributaria en cabeza del sujeto residente fiscal Argentino, adquirente de las mercaderías. Se destaca párrafo:

“e) Por lo expuesto cabía concluir que las ganancias obtenidas por la empresa del exterior son de fuente argentina, por lo que se encuentran sujetas al régimen de retención que prescribe la Ley del Impuesto a las Ganancias, y por lo tanto procede confirmar el ajuste practicado”

Al momento de analizar las operatorias comerciales que propone todo contribuyente es necesario considerar, con ello, no solo las consecuencias de las disposiciones legales (y, en nuestro caso, la legislación fiscal) sino que, muchas veces, debemos hacer un “ejercicio de argumentación de defensa”; es decir, cual sería la posición del contribuyente ante una observación fiscal.

Ello permite, por un lado, verificar lo ajustado a derecho (o no, de ser el caso) del encuadre definido por la empresa pero, por sobre todo, evitar intentar, en etapa defensiva, argumentaciones improcedentes o totalmente sacadas del contexto del reclamo inicial.



En este sentido advertimos que, como línea argumentativa de defensa en etapa de la CNACAF el contribuyente argumenta que, a los fines de aplicación del Art. 93 inc. g) Ley 20.628, se requiere la configuración de un Establecimiento Permanente – Art. 69 inc. b) Ley 20.628 perteneciente a un sujeto del exterior. Se destaca párrafo:

“a) Sostiene que la conclusión del Fisco, compartida por el Tribunal Fiscal, es que toda mercadería que entra por zona franca genera la existencia de un establecimiento permanente por parte del residente del exterior, lo que es erróneo.”

Desde ya advertimos que, el argumento defensivo opuesto por el contribuyente, nada tiene que ver con el reclamo ni con el encuadre técnico jurídico efectuado por el Fisco Nacional y confirmado por el TFN.

En su segundo argumento el contribuyente parece olvidar la definición del territorio nacional por cuanto, un zona habilitada para ser utilizada como “zona franca” no pierde, por ello, el carácter de Territorio Nacional y, con ello, mantiene su ámbito territorial de aplicación la norma que convoca el presente estudio: Ley 20.628. Se destaca párrafo:

“b) Manifiesta que el art. 8º de la Ley del Impuesto a las Ganancias es claro en cuanto a que las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la Argentina son de fuente extranjera”.

La ganancia será de fuente extranjera cuando se genere por la introducción de bienes a suelo Argentino. Ahora bien, introducido el bien (como sucede en acto de almacenaje en Zona Franca) y no existiendo dispensa alguna, no cabe presuponer que no corresponde aplicar el mecanismo presuntivo dispuesto por Art. 93 inc. g) Ley 20.628 sin cuestionar, con ello, la habilitación legal de la mencionada norma (cosa que no fue realizado porque, entre otras cuestiones, no corresponde).

Ya iniciando con la justificación de su dictamen, la CNACAF remarca la operatoria de sujeto del exterior y, con ello, la forma de operar para contribuyentes locales en Argentina. Se destaca párrafo:

“4º) Que, en el caso de autos el exportador extranjero Golan Plastic Ltda. remitía sus productos a una zona franca de este país (fuera del territorio aduanero general, y por consiguiente, aún no importados) y concretaba sus ventas una vez depositadas allí las mercaderías. Verificada dicha operatoria, los compradores se presentaban para realizar el despacho a plaza como en cualquier operación de comercio exterior.”.

Lo importante y destacable del párrafo transcrito y que el contribuyente no ha podido rebatir es que

- a.- la mercadería se comercializaba una vez introducida y almacenada en Zona Franca,
- b.- el sujeto local, una vez adquirida la mercadería, se presentaba a realizar del despacho a plaza como cualquier operación de comercio exterior.

Antes de pasar a analizar la normativa aplicable al caso cumple la CNACAF con una función, si se quiere, “tutora”, en cuanto a que rememora (e invita a reflexión de los involucrados) de los principios generales que hacen a la soberanía tributaria de una jurisdicción. En este sentido recuerda el concepto de “conexión tributaria” como aquel vínculo legal establecido entre un territorio y un contribuyente o sujeto pasivo a fin de atribución de hechos imposables u obligaciones tributarias. Se destaca párrafo:



“la conexión tributaria puede ser definida como la relación legal entablada entre un Estado soberano y un sujeto tributario (contribuyente o sujeto pasivo) en virtud de la cual surge el derecho a imponer tributos. Dicha relación, a su vez, resulta de la presencia de hechos imponibles definidos por la legislación del propio Estado sobre la base de los principios de territorialidad y nacionalidad”.

De lo dicho, siendo sobre el territorio reconocido internacionalmente el derecho soberano de una determinada jurisdicción, cabrá entonces atender a las disposiciones legales para verificar si, en momento alguno, se perfecciona el hecho imponible definido, siempre de manera abstracta, en dicha norma. De allí que se rememora el razonamiento del Fisco Nacional:

“El Fisco consideró que, en el caso, se verificaba un supuesto de fuente argentina por el hecho de que las mercaderías, previo a su venta y despacho a plaza, estaban depositadas en una zona franca nacional que, aunque fuera del territorio aduanero general, forman parte del territorio nacional en sentido político.”

Luego recuerda el concepto de fuente pero ya desde el punto de vista doctrinario siendo este, por tanto, aquella renta producida en el territorio sobre el cual el Estado ejerce plena soberanía fiscal. Se destaca párrafo:

“En términos generales, el criterio o principio de la fuente (también denominado “principio de origen o territorial”) es aquél según el cual el Estado, en cuyo territorio la ganancia se obtiene, posee la jurisdicción fiscal para gravarla.”.

Ahora bien: “fuente” puede presentarse como un concepto abstracto dado que si bien hace referencia a un elemento que es el espacio territorial de producción de determinado hecho económico el cual, en sus consecuencias, se encontraría alcanzado por impuestos, cabe destacar que ante la pluralidad de eventos económicos que pueden incidir en riqueza del contribuyente (positiva o negativamente), la norma debe establecer diferentes “hipótesis” de configuración de fuente para definir, luego, donde se ubica la fuente (en territorio nacional o en el exterior). Se destaca párrafo:

“En términos generales, el criterio o principio de la fuente (también denominado “principio de origen o territorial”) es aquél según el cual el Estado, en cuyo territorio la ganancia se obtiene, posee la jurisdicción fiscal para gravarla.” Para luego señalar: “Con carácter previo a la búsqueda para ubicar la fuente de la ganancia, es preciso formular el concepto que permita conocer en qué consiste y cuál es esa fuente”.

Pasando ya a las descripciones normativas de la Ley 20.628 advierte el concepto de renta de Fuente Argentina: “Conforme el criterio de la “fuente”, constituyen ganancias gravadas todas aquéllas de fuente argentina, obtenidas por residentes extranjeros y por residentes en el país (criterio de la renta mundial) y las de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país (criterio de la residencia) (artículo 1º, cit.).”

Sin olvidar que el litigio se trata respecto de la obligación (o no) de actuar como agente de retención para el negocio descrito en este antecedente, advierte que, para que se presente dicha obligación, se debe tratar de un negocio que

- a.- genere ganancias de fuente Argentina
- b.- a favor de un beneficiario del exterior.



Se destaca párrafo:

“7º) Que de todo lo expuesto cabe concluir que, para que la actora deba actuar en el caso de autos como agente de retención (arts. 91 a 93 LG) de los pagos efectuados a Golan Plastic Products Ltda. se debe constatar la existencia de una ganancia de fuente argentina que le sea atribuible a este último.”

Destaca, luego, que las ganancias que obtienen los exportadores del exterior por la simple introducción de bienes en territorio nacional no constituyen ganancias de fuente Argentina no debiendo, por tanto, efectuar el importador local retenciones conforme Art. 93 inc. g) Ley 20.628. Se destaca párrafo:

“Es decir que los sujetos no residentes tributan sobre sus ganancias de fuente argentina, por lo tanto en las operaciones de importación de bienes no corresponde practicar retención alguna al exportador del exterior en virtud de que dichos pagos constituyen una renta de fuente extranjera para los beneficiarios del exterior.”

Ahora bien, a los fines de resolver las operaciones celebradas por los contribuyentes locales cabe entender que el Fisco Nacional (confirmado por el TFN) entendió que se trata de operaciones des-dobladas en el sentido de que

a.- el sujeto del exterior introduce bienes en territorio nacional sin conocer a quién le venderá ni su destino,

b.- el sujeto local compra los bienes ya ubicados en territorio nacional y se encarga de la nacionalización. Para que este des-doblamiento sea tal es necesario que el exportador del exterior pueda vender la mercadería a cualquier importador local dado que, si fuera que existiera una obligación de un único adquirente local, no estaríamos frente a una operación des-doblada. Se destaca párrafo:

“8º) Que, en el caso el Fisco entendió que existe un desdoblamiento en la operación: primero el sujeto del exterior introduce la mercadería al país, la que permanece bajo su titularidad en la zona franca, y posteriormente ésta es enajenada en la medida en que su cliente local así lo requiera. Entonces considera que la primera parte de su transacción es independiente de la segunda, configurando esta última una venta de bienes en el territorio nacional sujeta al gravamen de conformidad con lo dispuesto en el art. 5º.”

Se destaca párrafo con pequeña descripción de las particularidades de la “zona franca”:

“El área franca se caracteriza por ser un ámbito que no constituye territorio aduanero general ni especial, con lo cual no rige arancel alguno, en consecuencia la introducción y la salida de la mercadería no están gravadas por tributos, ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.”. “Las mercaderías que se introduzcan en ellas pueden ser objeto de almacenamiento, comercialización, utilización y consumo, así como también de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio (arg. Art. 594 CA y 5º ley 24.331).”



Luego de una breve definición del concepto legal de Zona Franca corresponde advertir que las mismas forman parte del territorio legal general y, con ello, territorio de aplicación y vigencia del Impuesto a las Ganancias salvo disposición en contrario. Se destaca párrafo:

“De lo expuesto se advierte que las zonas francas no forman parte del territorio aduanero, aunque se encuentran dentro del territorio nacional, razón por la cual en él se aplican, en cuanto aquí interesa, las disposiciones del impuesto a las ganancias.”

Se destaca párrafo que detalle el origen del entuerto:

“11) Que tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, del análisis de las actuaciones surge que la mercadería que ingresa a zona franca en un principio no tiene un destino prestablecido, sino que se le envían a modo de consignatario al usuario de la zona franca que las almacena en su depósito.

En tanto, las facturas emitidas por Golan Plastic Products Ltda. son de fecha posterior al ingreso de la mercadería en la zona franca, sin que la actora aportara prueba fehaciente que permita considerar que la contratación por su parte efectuada con la empresa del exterior fuera anterior al ingreso de la mercadería al territorio nacional, ya que coloca los bienes en el país y luego requiere que le sean vendidas las mercaderías emitiéndole en ese momento la correspondiente factura, valiéndose para ello del usuario, Selsa SA, siendo quien emite la solicitud de transferencia de dominio de la mercadería a favor del importador nacional y en algunos caso fraccionarla.”

La operatoria parecería ser “compleja” pero, además, conforme describe el antecedente, incluso contradictora puesto que es parte del relato que la mercadería remitida para que sea adquirida por la empresa local es previamente requerida por correo electrónico al exportador del exterior.

Luego este exportador la remite para su almacenamiento, fraccionamiento y venta al agente local. Lo que no pudo demostrar el contribuyente es que existe una conexión inseparable entre el y el agente del exterior y lo que ha quedado demostrado es que la mercadería llega a Argentina, se almacena y se fracciona para que luego esta sea vendida al agente local.

Podríamos entonces advertir que

- a.- en el caso de no establecer conexión directa entre el exportador del exterior y el comprador local y
- b.- existir un proceso adicional al de almacenaje (como es el de fraccionamiento) y al no tener destino específico (comprador específico), ha operado el presupuesto de hecho contemplado en Art. 93 inc. g) ley 20.628.

Se destaca párrafo:

“12) Que, en definitiva, el exportador no se limitó a remitir la mercadería desde el exterior al importador para su simple introducción al territorio nacional, tal como se dispone en el tercer párrafo del art. 8º de la ley del impuesto a las ganancias, sino que le envió la mercadería para que el depositario Selsa SA la almacenara, fraccionara y posteriormente la entregara al comprador, es decir Pex SA, concretándose las ventas una vez depositadas allí las mercaderías.”





Sobre este punto debemos advertir el procedimiento de compra seguido por el importador local. Se destaca párrafo:

- “1) Inicio: mediante “e-mails”, Pex SRL solicita productos a Golan Plastic Ltda. y le requiere estimación de tiempo para su disposición y embarque.
- 2) Una vez acordado -a partir del intercambio epistolar- cantidades, precios y fechas estimadas de embarque, Golan emite una factura proforma con indicación de lo acordado en cuanto a tipo de material, cantidades y precios y la remite por fax a Pex SRL solicitando la aceptación de la operación.
- 3) Ésta, en respuesta, indica que aprueba la operación firmando un socio gerente y remitiendo tal decisión mediante fax a Golan.
- 4) Al tiempo del embarque de la mercadería en origen, la documentación involucrada resulta ser: - Bill of lading, -facturas proforma emitidas por Golan ajustadas exactamente a lo efectivamente embarcado y con las formalidades exigidas por la legislación aduanera.
- 5) Al tiempo del arribo de la mercadería al Puerto de Buenos Aires, la documentación involucrada resulta ser: - facturas de Selsa SA (empresa de la zona franca), por servicios y recupero de gastos, efectuados por cuenta y orden y que corresponden al importador (Pex SRL). -facturas del despachante de aduana que hizo el trámite del tránsito a zona franca La Plata por los honorarios y gastos irrogados. -facturas del exportador.”.

Sin embargo, se advierte que ha pesado mas el hecho de la des-conexión general del negocio que el hecho de pruebas (por e-mail) de la operatoria descrita por el perito. Se destaca párrafo:

- “6) Al tiempo del despacho a plaza definitivo la documentación involucrada resulta ser: - facturas emitidas por Golan para posibilitar el trámite del despacho definitivo a plaza indicando el tipo de material, cantidades y precios de lo involucrado en la nacionalización que se pretende. Este procedimiento resulta necesario en razón de que la factura involucra a cantidades mayores que fueron embarcadas e ingresadas al país para su almacenaje en la zona franca de La Plata y cuyo retiro usualmente es realizado en sucesivos eventos por cantidades parciales.”



### **III.- RESUMEN**

De la lectura del antecedente y las interpretaciones puestas a disposición nos permitimos advertir, una vez más, la necesidad de analizar siempre las particularidades de cada negocio sin implementar o adaptar “fórmulas aprehendidas o recomendadas” independientemente de la fuente de tal recomendación.

Claramente la empresa fue objeto de “aplicación directa” de un concepto sin que este hubiera pasado por el “prisma interpretativo” del derecho tributario.

Por otra parte entendemos que también será necesario detenerse en los detalles. Hemos puesto especial énfasis en mencionar lo expresado en el tribunal en el punto 6) antes señalado. Este pequeño “detalle” es el que, en definitiva, ha resuelto la suerte del antecedente judicial. A este respecto solo queda advertir que no solamente los detalles son importantes sino que quién advierta estos detalles en el “trajín del día a día” no es un obstruccionista sino que es quién considera que estas desafortunadas consecuencias podrían presentarse si no son controlados adecuadamente.

Dr. Sergio Carbone