



## **BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR – RETENCIÓN IMPUESTO A LAS GANANCIAS POR RENTAS DE FUENTE ARGENTINA**

APLICACIÓN DE LOS “BENEFICIOS” DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN  
INTERNACIONAL CELEBRADOS POR LA REPÚBLICA ARGENTINA



## I.- INTRODUCCIÓN

La movilidad del contribuyente, la necesidad de realizar negocios “a escala global”, las nuevas tecnologías o, incluso, los efectos de “la nueva globalización”<sup>1</sup>, nos colocan ante el reto constante de analizar una realidad cada vez más compleja.

Ante la expatriación del contribuyente o la necesidad de realizar negocios en extraña jurisdicción, si bien siempre ha sido necesario analizar el evento considerando el derecho tributario de las jurisdicciones de residencia del sujeto y de fuente de la renta, en la actualidad, en un contexto de incremento sistemático de sistemas y regímenes de intercambio de información tributaria<sup>2</sup> y de creciente presión fiscal, se hace imperioso controlar, planificar y prever todos los aspectos de las relaciones jurídico-tributarias desplegadas en el plano internacional.

La relación jurídico-tributaria<sup>3</sup>, derivada del hecho imponible definido en una norma fiscal y creada por imperio del derecho local, tendrá impacto a nivel internacional cuando la fuente de la renta se encuentre disociada de la residencia fiscal del contribuyente. La falta de coordinación<sup>4</sup> de los sistemas fiscales de diferentes jurisdicciones podría llevar la tributación global del contribuyente a límites insostenibles y, con ello, resentir los negocios a nivel internacional.

---

<sup>1</sup> Hemos utilizado la frase “la nueva globalización” para referirnos al dinámico y múltiple concepto de globalización según el marco conceptual expuesto por Goncal Mayos Solsona en su artículo “Aspectos de la nueva Globalización” – Revista Prisma Social Nro 6 Año 2011 – 30/05/2011 que derivará en un nuevo marco de relaciones globales, en evolución constante y, con ello, obligando a los Estados a adaptar sus regímenes y sistemas tributarios a esta nueva realidad. Para ver mas consultar <http://www.isdfundacion.org/publicaciones/revista/numeros/6/secciones/tematica/pdf/02-Goncal-Mayos-aspectos-nueva-globalizacion.pdf>.

<sup>2</sup> Para conocer mas sobre el tema puede consultar mi artículo “¿NUEVO CONCEPTO DE INTIMIDAD A LOS FINES FISCALES? En <http://www.sergiocarbone.com.ar/secreto-fiscal-e-intercambio-de-informacion-tributaria.html>.

<sup>3</sup> Recuerde el lector que la relación jurídico tributaria es la consecuencia del perfeccionamiento de un hecho imponible, definido de manera abstracta en la norma tributaria, donde la parte activa será el Estado y la parte pasiva será el contribuyente. Para desarrollo integral del concepto consultar a Osvaldo H. Soler en su obra “TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO” – Ed. La Ley – Cuarta Edición – ISBN 978-987-03-1918-4 – Pag. 274.

<sup>4</sup> El uso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional como una herramienta de coordinación de los sistemas fiscales con impactos transnacionales incluso fuera sostenido por CATALINA HERRAN OCAMPO en su documento “LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, PRINCIPIOS Y REALIDADES DE LOS CONVENIOS” – Pag. 10, disponible en <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf>, cuando sentencia: “Esta Interconexión cada vez más significativa de los sistemas tributarios mundiales, ha llevado a la necesidad de buscar soluciones tanto unilaterales como bilaterales y multilaterales con el objetivo de coordinar las distintas pretensiones de los países del mundo. La Interposición de tributos y gravámenes se convierte en una barrera comercial y en un obstáculo para el flujo del comercio internacional”. Por su parte Darío Rajmilovich en su obra “CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL” – Ed. Errepar – ISBN 978-987-01-1210-5 – Pag. 9 reconoce que una de las funciones de los convenios para evitar la doble imposición internacional sería “precisar las definiciones y clasificaciones de los ítems de beneficios, unificando su tratamiento internacional” lo cual demuestra la necesidad de “compatibilizar (la) interacción de los sistemas de impuesto a la renta de los Estados firmantes de un CDI...”. Esta interacción entre los sistemas o regímenes fiscales de diferentes jurisdicciones incluso la vemos reflejada en la voz de Francisco Alfredo García Prats en su artículo “LOS MODELOS DE CONVENIO, SUS PRINCIPIOS RECTORES Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN”, publicado en CRÓNICA TRIBUTARIA NUM. 133-2009 (101-123), disponible en [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/133\\_garcia.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_garcia.pdf) - Pag. 102 cuando reflexiona en el siguiente sentido: “Los sistemas tributarios actuales no pueden entenderse ni explicarse adecuadamente sin considerar los efectos que sobre los mismos ejerce la red de convenios internacionales para evitar la doble imposición”.



En este contexto, en la intención de mantener un fluido intercambio de riquezas en mercados internacionales y “controlar” la carga tributaria total del contribuyente, las diferentes jurisdicciones celebran Convenios con el objetivo de evitar la Doble Imposición Internacional (entre otros)<sup>5</sup>. Los mencionados convenios, estableciendo una asignación o limitación de jurisdicción tributaria<sup>6</sup>, si bien no son de aplicación obligatoria en las relaciones jurídico-tributarias en las cuales el contribuyente es parte, pueden ser convenientes para este último. De encontrar favorables las disposiciones del pacto internacional, conforme la supremacía legal acordado a los mismos en nuestra Constitución Nacional<sup>7</sup>, el contribuyente podrá invocar la normativa del mencionado pacto y, con ello, usufructuar sus beneficios.

El objetivo del presente trabajo será analizar las disposiciones del régimen tributario de la República Argentina<sup>8</sup> a los efectos de que un sujeto encuadrado como Beneficiario del Exterior, según las normas de la Ley 20.628<sup>9</sup>, pueda usufructuar los “beneficios” dispuestos por los mencionados convenios internacionales.

Los “beneficios” de los que nos ocuparemos serán aquellos derivados de la limitación dispuesta, por el pacto internacional, al ejercicio de la jurisdicción tributaria “plena”<sup>10</sup>, de parte del Estado

---

<sup>5</sup> Decimos “entre otros” con relación a los objetivos generales de los convenios internacionales bajo referencia debido a que, en los últimos años, se ha afianzado la tendencia internacional de aplicar estos tratados en intención de conducir relacionantes entre Estados que permitan evitar la evasión tributaria transnacional. A tales efectos, observamos que los convenios incluirán cláusulas orientadas a construir un sistema de intercambio de información a nivel internacional, al desarrollo de un procedimiento amistoso entre los Estados contratantes para la solución de controversias fiscales, a la colaboración en tareas de auditoría conjuntas inter-jurisdiccionales e, incluso, al desarrollo de mecanismos puntualizados para evitar la evasión fiscal internacional.

<sup>6</sup> Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, en cuanto a este objetivo, pueden incluir diferentes mecanismos por los cuales el contribuyente acceda planificar sus negocios a nivel internacional considerando un umbral de tributación máximo con una razonable previsión. En algunos casos los convenios establecen que determinada jurisdicción será la única que podrá gravar una renta. En este caso hablamos de “asignación”. En otros casos el convenio, si bien aclara que determinada renta podrá ser gravada por ambos Estados participantes, establece un valor máximo de imposición en la jurisdicción fuente. En este caso hablamos de “limitación”. Por último, en algunos Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, como observamos en el Art. 24 del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrado entre la República Argentina y la República Francesa, modificado por Protocolo ratificado según Ley 26.276, se regulará adicionalmente la aplicación y cómputo de los créditos fiscales generados por impuestos efectivamente pagados en extraña jurisdicción.

<sup>7</sup> Conforme estipula el Art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional de la República Argentina “los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”.

<sup>8</sup> En cuanto al régimen tributario argentino, a los efectos del presente documento, deberemos considerar las normas legales y las normas reglamentarias. En cuanto a normas legales consideramos la ley tributaria y los convenios internacionales (con rango superior a las leyes). En cuanto a las normas reglamentarias consideraremos los decretos reglamentarios y las resoluciones generales emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

<sup>9</sup> Para acceder a estudios detallados sobre el concepto de “residencia a los fines fiscales”, el encuadre como “beneficiario del exterior” y sus consecuencias tributarias en el marco de la Ley 20.628 recomendamos consultar los artículos de doctrina publicados en [http://www.sergiocarbone.com.ar/residencia\\_fisca\\_expatriacion\\_doble\\_residencia](http://www.sergiocarbone.com.ar/residencia_fisca_expatriacion_doble_residencia)

<sup>10</sup> La jurisdicción tributaria es un atributo inherente a la soberanía de un Estado. El Derecho Internacional, de génesis consuetudinaria, pretende coordinar el ejercicio de la jurisdicción tributaria. Guillermo O. Teijeiro, en capítulo de su autoría “LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA EN EL CONTEXTO DE LAS RELACIONES PERSONALES Y ECONÓMICAS TRANSNACIONALES”, publicado en la obra “TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Ed. La Ley – Directores Ruben Asorey y Fernando García – TOMO I – ISBN 978-987-03-2526-0 – Pag. 118, entiende que el objetivo perseguido por el Derecho Internacional “... consiste en que cada Estado, al ejercer su jurisdicción, satisfaga sus intereses sin atentar contra los intereses de los restantes Estados y sin incurrir en ilegítima extraterritorialidad”. Adicionalmente recuerda que la jurisdicción estatal presentará los siguientes elementos: espacial, personal, temporal y material sin dejar de rescatar que “territorio y población... constituyen las bases para el ejercicio de la jurisdicción territorial y personal”. Cuando hablamos de “jurisdicción plena” consideramos que se trata del ejercicio jurisdiccional tributario irrestricto pero



Nacional Argentino, ante la verificación de un hecho imponible donde la renta sea categorizada como de fuente argentina<sup>11</sup>. El ejemplo clásico de esta limitación lo encontramos en la aplicación de una alícuota máxima al momento de aplicar retenciones en la fuente por parte del agente pagador local<sup>12</sup>.

En este contexto realizaremos un breve recorrido por las normas del Impuesto a las Ganancias - Ley 20.628 T.O. 649-1997 – en la intención de comentar el marco conceptual para las rentas consideradas de fuente argentina, pasaremos luego a describir a las normas aplicables, al momento de realizar el pago, relacionadas con la obligación de retener impuesto ante el mencionado evento para, por último, considerar los requisitos reglamentarios a los efectos de que el sujeto encuadrado como “beneficiario del “exterior” logre usufructuar los beneficios del tratado internacional oponiendo, con ello, la norma al agente de retención local.

---

dentro de los límites consensuados por el Derecho Internacional Público. Las limitaciones al ejercicio jurisdiccional estarán dadas por renuncias, coordinadas y acordadas por medio de instrumentos internacionales, entre los Estados contratantes.

<sup>11</sup> El concepto de “fuente de la renta” implica el reconocimiento de cierta presencia física (real o presunta) en el territorio nacional, por parte del contribuyente, al momento de perfeccionar el hecho imponible. De lo dicho podemos advertir que resultará crucial la definición del territorio sobre el cual el Estado podrá hacer ejercicio de su jurisdicción tributaria. Angel Schindel, en capítulo de su autoría “LA TERRITORIALIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS”, publicado en la obra “TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Ed. La Ley – Directores Ruben Asorey y Fernando García – TOMO I – ISBN 978-987-03-2526-0 – Pag. 176, a los efectos de definir el territorio indica: “Territorio es el espacio geográfico sobre el cual los demás Estados reconocen a un Estado soberanía y poder jurisdiccional”. Darío Rajmilovich, en su obra “PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL” – Ed. La Ley – ISBN 978-987-03-2427-0 – PAG. 15, recuerda que “... tanto los sistemas de renta mundial como los territoriales deben contener reglas que definan cuando un determinado ítem de ingreso posee fuente doméstica” colocando el foco en “Los factores de conexión de cada ítem de renta con el territorio...”. Para ampliar el concepto consultar el informe de la Liga de las Naciones “Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee” disponible en [https://www.jstor.org/stable/2341293?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/2341293?seq=1#page_scan_tab_contents).

<sup>12</sup> A modo de ejemplo podemos considerar la retención aplicable a regalías que deba abonar un sujeto local a un beneficiario del exterior pudiendo encuadrar las mismas, de cumplirse la pauta normativa, en el Art. 93 inc a) Ley 20.620 primer párrafo. El mencionado encuadre obligará considerar, como base imponible, el 60% de las sumas abonadas para aplicar, posteriormente, una tasa tributaria del 35% sobre dicha base. La alícuota efectiva la determinamos, en consecuencia, en el 21%. Sin embargo, si el beneficiario del exterior acreditara residencia fiscal en jurisdicción con la República Argentina hubiera celebrado con Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, podrá reducir la tasa efectiva de imposición hasta el límite impuesto por el artículo que trata sobre el límite máximo a la imposición en caso de pago de Regalías, generalmente el Art. 12 de los Convenios basados en el modelo propuesto por la OCDE.



## II.- EL HECHO IMPONIBLE – ELEMENTO TERRITORIAL – GANANCIA DE FUENTE ARGENTINA

El Impuesto a las Ganancias actualmente incorpora, si se quiere, lo que podríamos denominar el “standard internacional” en cuanto al ejercicio de su soberanía fiscal. En este marco, se permite diferenciar al contribuyente en base al elemento de sujeción territorial<sup>13</sup> considerando definitivamente del mismo a la condición de residente definido a los fines fiscales. Según la condición que revista el contribuyente respecto del mencionado criterio fiscal, se aplicará un diferente juego de normas a fin de alcanzar con impuestos la riqueza generada<sup>14</sup>.

El criterio aquí detallado lo encontraremos expuesto en el Art. 1 de la Ley 20.628 que transcribimos a continuación en parte pertinente:

“Artículo 1° - Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma. Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, **residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior**, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Los **no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina**, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.”

Observemos que la norma establece un criterio diferenciador para indicar las rentas que estarán alcanzadas por el impuesto según la calidad de residente fiscal o no del contribuyente.

Para aquellos contribuyentes que sean considerados residentes a los efectos fiscales según la Ley 20.628, el objeto del impuesto de incluirá, a excepción de las rentas que para las que se hubiera

---

<sup>13</sup> Nosotros hablamos de “criterio de sujeción territorial” para referirnos a la pauta normativa y objetiva que permite vincular al elemento material del hecho imponible con los límites de la jurisdicción tributaria de un Estado. Ampliando, Angel Schindel, en capítulo de su autoría “LA TERRITORIALIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS”, publicado en la obra “TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Ed. La Ley – Directores Ruben Asorey y Fernando García – TOMO I – ISBN 978-987-03-2526-0 – Pag. 176, refiere al tema en de la siguiente forma: “Se denominan criterios o momentos de vinculación del hecho imponible a las pautas que se utilizan para ligar el elemento material del hecho imponible de los tributos con los límites de la jurisdicción o potestad tributaria del Estado que la ejerce. Dicha potestad tributaria es ejercida en función del principio de soberanía fiscal y que es la capacidad de una nación de implementar una política fiscal de su elección, libre de influencias externas. Básicamente los criterios tradicionales son fuente y domicilio”. Al referirse al concepto de “residencia fiscal” el mencionado autor lo enmarca en el concepto de “sujeción ilimitada” por considerar rentas obtenidas en territorio nacional y en el extranjero.

<sup>14</sup> Darío Rajmilovich en su libro “PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL” – Ed. La Ley – ISBN 978-987-03-2427-0 – Pag. 13, al referirse al referirse al esquema tributario sostenido por la Ley 20.628 para para aquellos sujetos que revistan la condición de residentes a los fines fiscales indica que “Este sistema es el más común a nivel de derecho comparado, al menos con relación al impuesto personal sobre la renta”. De esta forma, aquellos contribuyentes que encuadren como residentes a los fines fiscales según la norma de referencia, deberán considerar en sus determinaciones tributarias aquellos ingresos originados en territorio nacional y en el exterior. Por su parte, quienes sean considerados beneficiarios del exterior, soportarán el cargo tributario solamente por las rentas originadas en territorio nacional Argentino.



dispuesto un tratamiento especial<sup>15</sup>, todas las ganancias obtenidas por actividades desarrolladas o bienes ubicados en Argentina o en el exterior.

Naturalmente, según la consideración de la fuente de la renta, la norma establece los criterios de medición e imputación así como el tratamiento de los créditos tributarios originados en ingresos directos por impuestos análogos soportados en el exterior<sup>16</sup>.

El objeto de interés en este escrito estará dado por lo señalado en el tercer párrafo del Art. 1 Ley 20.628 que establece el criterio a aplicar a quienes no revistan, al momento de generarse el hecho imponible autónomamente definido<sup>17</sup> por la norma tributaria, el carácter de residentes fiscales argentinos: “Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de la ley”.

De lo señalado podemos extraer que:

a.- Será fundamental definir, al momento señalado por la norma tributaria (que en nuestro caso será el pago de la renta o la imputación<sup>18</sup>, según el acto o hecho jurídico que estemos analizando), la condición del beneficiario de la renta respecto del “sub-sistema” diseñado en la norma tributaria para considerar a determinado sujeto como residente fiscal en los términos de la Ley 20.628.

---

<sup>15</sup> Nos referimos a aquellas situaciones para las que el legislador hubiera dispuesto un tratamiento exentivo acompañando la definición del hecho imponible. Osvaldo H. Soler en su obra “TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO” – Ed. La Ley – Cuarta Edición – ISBN 978-987-03-1918-4 – Pag. 369, al definir a las exenciones tributarias, indica que “Se concibe en la actualidad a la exención como un elemento co-definidor del hecho imponible pues se lo ve como un elemento que coadyuva a una mejor definición de aquel”.

<sup>16</sup> El Art. 1 Ley 20.628 establece, en su primer párrafo, que el contribuyente residente fiscal argentino podrá computar contra las rentas incluidas en la determinación del impuesto a las ganancias que deban ser consideradas de fuente extranjera, las retenciones sufridas por impuestos análogos soportadas en el exterior. El uso de estas retenciones no podrá superar el impuesto devengado producto de la incorporación de las mencionadas rentas. Si bien el tema no será objeto de tratamiento en el presente escrito, es importante destacar que la ley tributaria argentina no distingue en cuanto al origen, jurisdicción o tipo de renta que ha generado la retención a computar. Toda retención sufrida, siempre que el impuesto por el cual se soporte sea análogo al impuesto nacional y que provenga de renta que, según las normas del tributo local, no sea considerada como renta de fuente argentina, podrá ser utilizada contra el impuesto determinado por dichas rentas.

<sup>17</sup> Hablamos de “hecho imponible autónomamente definido” por la norma tributaria al referirnos a aquel hecho abstracto que, de acontecer, obligará al sujeto pasivo determinado por la norma tributaria. Siendo que estamos analizando el tratamiento en el impuesto a las ganancias de las rentas percibidas por un sujeto “beneficiario del exterior” y abonadas por un sujeto local, debemos reconocer que si bien el destinatario legal del tributo es el sujeto beneficiario del exterior, la relación jurídico-tributaria se traba entre el agente local pagador y el fisco nacional en atención a que, por imperio del Art. 91 Ley 20.680 este es colocado en sustitución del sujeto del exterior quedando obligado “Cuando se paguen beneficios...” siendo este, por tanto, el elemento que haga producir el nacimiento del hecho imponible bajo estudio. En cuanto al fenómeno aquí descripto Osvaldo H. Soler en su obra “TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO” – Ed. La Ley – Cuarta Edición – ISBN 978-987-03-1918-4 – Pag. 428 señala “... queremos resaltar que tal circunstancia atrae la consecuencia que el criterio a aplicar en punto al nacimiento de la obligación ex lege a cargo de los agentes es el de lo “percibido”, en referencial nacimiento de la relación jurídico tributaria por el hecho del pago de la renta. Para mas abundar, a Pag. 435, reflexiona en los siguientes términos: “La relación jurídica que liga al agente de retención o de percepción con el fisco es la derivada del establecimiento de una carga pública, en virtud de la cual el primero es sujeto pasivo de una obligación de hacer (ejercer la actividad que se le impone), que se concreta en un resultado (el ingreso de una suma dineraria al Tesoro)”.

<sup>18</sup> Referimos en nuestro texto al término “imputación” al efecto fiscal dispuesto por el Art. 91 segundo párrafo Ley 20.628 que dispone una ficción tributaria al asimilar al concepto “pago” la atribución de rentas que realizarán, al cierre del ejercicio fiscal, los sujetos indicados en el Art. 49 inc. b) del texto mencionado cuando su componente sea un beneficiario del exterior: “Se considera que existe pago cuando se den algunas de las situaciones previstas en el último párrafo del artículo 18, salvo que se tratara de la participación en los beneficios de sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 49, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 50”



b.- Será necesario determinar cuando estamos frente a rentas de fuente argentina<sup>19</sup> y cuando, en sentido contrario, la renta no presenta tal carácter. En este sentido la norma tributaria argentina diseña un criterio general y adaptaciones a situaciones específicas.

c.- Por último, determinado que estamos frente a un sujeto que no será considerado residente fiscal en el marco de la Ley 20.628 y que la renta tiene fuente en territorio nacional (según la prescripción normativa de la norma de referencia), se deberá determinar el momento en que corresponde efectuar la retención en el impuesto y, con ello, la base imponible y alícuota efectiva de tal acto.

El objeto del presente informe será analizar el requisito al que deberá dar cumplimiento el beneficiario de una renta que no pueda ser considerado como residente fiscal en los términos de la Ley 20.628 encuadrando, en consecuencia, como un sujeto beneficiario del exterior. Al percibir o corresponder una imputación de renta que, conforme nuestro marco normativo, sea considerada de fuente argentina, en el caso de que el beneficiario acredite residencia a los efectos fiscales en una jurisdicción con la cual se hubiera celebrado un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional<sup>20</sup> siempre que, de su aplicación, el contribuyente incidido por el tributo encontrara un beneficio que deseara usufructuar; será necesario considerar los requisitos de las normas procedimentales internas que habilitarán a la aplicación del mencionado convenio internacional por parte del agente de pago local.

Sin embargo, antes de avanzar en nuestro objetivo, debemos sentar las bases de ciertos conceptos preliminares aclarando previamente que, como la palabra lo dice, no pretendemos abarcar el desarrollo del punto en su totalidad. Las referencias a “conceptos preliminares” que se realizan son de carácter introductorio pudiendo encontrar reenvíos a trabajos previamente realizados donde el concepto es tratado en mayor detalle.

## II.a.- CONCEPTOS PRELIMINARES – RESIDENCIA A LOS FINES FISCALES

En líneas anteriores hemos hecho referencia a la consideración del elemento subjetivo del contribuyente en cuanto a su encuadre frente a las normas que regula el status de residente a los efectos fiscales. Del referido encuadre derivará, entre otras consideraciones, la obligación tributaria que recaerá sobre las rentas, en cuanto objeto de nuestro estudio, de fuente argentina, que decidiera abonar a sujetos que, por contraposición del carácter de residente a los efectos fiscales, revistan el carácter de “beneficiarios del exterior” según las disposiciones de la Ley

<sup>19</sup> Recordamos que la fuente será una condición inescindible de la renta. La fuente de la renta será definida en la norma tributaria, si bien basada en criterios objetivos en la generalidad de los casos, no debemos descartar el uso de presunciones fiscales al momento de definir la ubicación del acto o evento generador de la renta. Independientemente de la ficción en la que tal definición de fuente pueda estar soportada, la fuente jamás podrá escindirse del concepto de territorio. En este sentido conviene recordar que el territorio de un Estado Nación estará definido por la tierra firme, el espacio aéreo, el espacio fluvial y lacustre y el espacio marítimo. Adicionalmente, el Derecho Internacional, ha reconocido otras situaciones como espacios territoriales nacionales que habilitan el ejercicio de la soberanía jurisdiccional: los barcos de bandera propia en alta mar, aeronaves matriculadas en un determinado Estado, campamentos militares en el extranjero, bases y expediciones científicas en la Antártida y Embajadas y consulados ubicados en otros Estados. Para ampliar consultar Angel Schindel, en capítulo de su autoría “LA TERRITORIALIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS”, publicado en la obra “TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Ed. La Ley – Directores Ruben Asorey y Fernando García – TOMO I – ISBN 978-987-03-2526-0 – Pag. 177.

<sup>20</sup> Si se desea conocer un listado de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrados por la República Argentina consultar <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>.



20.628<sup>21</sup>. Nos queda ahora repasar, de manera resumida, las normas a las que hacemos referencia<sup>22</sup>.

Podemos afirmar que la Ley 20.628, en su Art. 119, parte de definir la residencia a los efectos fiscales sobre la base de un elemento presuntivo compuesto de la siguiente manera:

a.- Para quienes sean nacionales argentinos se presumirá su residencia a los efectos fiscales. Esta presunción admitirá prueba en contrario, pero será el contribuyente quién deberá demostrar que se encuentra en algunas de las situaciones definidas objetivamente definidas en el texto tributario.

b.- Para quienes no sean nacionales argentinos se presumirá que no son residentes a los efectos fiscales en nuestro territorio salvo que, verificadas las pautas objetivas determinadas por la norma, deban ser considerados como tales.

Podemos afirmar entonces que la norma tributaria argentina, en definitiva, tiene como objetivo determinar el “grado de vinculación” del contribuyente con el territorio nacional y, a partir de ese momento, hacer ejercicio pleno de su soberanía tributaria respecto de los hechos económicos directa o indirectamente controlados por el contribuyente<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> La Ley 20.628, si bien define la condición que deberá reunir aquel sujeto beneficiario de la renta de fuente argentina para ser considerado “beneficiario” del exterior en el Art. 91 último párrafo es importante reconocer que, en realidad, la definición del carácter de “beneficiario del exterior” estará dado por oposición al concepto de residente a los fines fiscales definido en el Art. 119 Ley 20.628. El Art. 91 último párrafo Ley 20.628 indica que “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 quién, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo...”. Por su parte, el Art. 119, tal como hemos adelantado, se ocupa de definir las condiciones objetivas que se presentarán para considerar, a un determinado sujeto, como residente a los efectos fiscales en el marco de la Ley 20.628.

<sup>22</sup> Para un análisis exhaustivo de las normas sobre residencia a los efectos fiscales conforme la Ley 20.628 recomendamos consultar nuestros artículos en [http://www.sergiocarbone.com.ar/residencia\\_fisca\\_expatriacion\\_doble\\_residencia](http://www.sergiocarbone.com.ar/residencia_fisca_expatriacion_doble_residencia).

<sup>23</sup> Cuando hablamos de soberanía nos referimos al ejercicio un poder, en el marco de un territorio determinado o bien, por extensión territorial, sobre los súbditos de una determinada jurisdicción, “... de manera exclusiva y sin intervenciones...”. Al decir de Benedetto Conforti en su obra DERECHO INTERNACIONAL – Ed. Zavalia – ISBN 950-572-301-6 – Pag. 265 “... es el ejercicio efectivo del poder de gobierno lo que da origen al derecho de ejercer exclusivamente ese poder.”. Por su parte, la jurisdicción tributaria, es el ejercicio de la soberanía aplicada al ámbito fiscal recaudatorio. Al definir a la jurisdicción tributaria, Angel Schindel, en capítulo de su autoría “LA TERRITORIALIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS”, publicado en la obra “TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Ed. La Ley – Directores Ruben Asorey y Fernando García – TOMO I – ISBN 978-987-03-2526-0 – Pag. 178 reflexiona que “Dicha potestad tributaria es ejercida en función del principio de soberanía fiscal y que es la capacidad de la nación de implementar la política fiscal de su elección, libre de influencias externas”. En cuanto al ejercicio del poder soberano, y su limitación, sobre un territorio, Benedetto Conforti a Pag. 269 reflexiona en los siguientes términos: “Existen dos principios consuetudinarios en el tema del tratamiento a los extranjeros. El primero prevé que al extranjero no pueden imponérsele prestaciones, y en términos mas generales, no pueden reclamársele comportamientos que no estén justificados por una suficiente “pertenencia” del mismos extranjero (o de sus bienes” a la comunidad territorial. Esta norma ... puede expresarse también diciendo que la intensidad del poder de gobierno sobre el extranjero y sobre sus bienes debe ser proporcional a la intensidad de la pertenencia social de la que hablamos anteriormente.... No podrán pedírsele prestaciones de tipo fiscal, excepto en la medida en que el extranjero ejercite una actividad o posea bienes que justifiquen dicha imposición”. Vemos entonces, en este breve párrafo, el principio señalado de derecho consuetudinario que permite justificar el ejercicio del poder soberano sobre, para el caso que nos ocupa, rentas que sean consideradas de fuente argentina para nuestro derecho fiscal. En el mismo sentido cabe recordar las palabras de Juan Daniel Abal en las Jornadas de Derecho Tributario desarrolladas entre el 15 y el 20 de octubre de 1956, celebradas en la ciudad de Montevideo – Uruguay y publicadas por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo en Octubre de 1957 cuando sostuvo que la causa jurídica de la tributación debe radicar “... en la determinación precisa del lugar (soberanía fiscal estatal) donde se producen los hechos imposables, porque si es cierto que todo tributo surge de la existencia de un hecho imponible, siempre que sea posible determinar con exactitud el lugar en que él se produce, se determinará ipso jure a quién compete (competencia jurisdiccional) y en qué grado (competencia legislativa) la determinación y el alcance de la tributación”. Citado por Aldo Atchabahian en su capítulo “CRITERIOS DE VINCULACIÓN TRIBUTARIA:



Ahora bien, lo expresado anteriormente cabe para las personas humanas. En cuanto a las personas jurídicas, la República Argentina sigue, a los efectos de considerar la residencia a los fines fiscales, el criterio de respetar la normativa de la jurisdicción de incorporación del ente<sup>24</sup>. Veremos este punto mas adelante.

Continuando con el análisis de las normas aplicables a las personas humanas encontraremos el Art. 119 Ley 20.628 que se encarga de definir lo antes resumido en puntos a.- y b.- anteriormente señalados, en los siguientes términos:

“Art. 119 - A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1º, 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 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.

b) Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.”

Para quienes sean considerados residentes a los efectos fiscales conforme las normas argentinas, ya sea por ser nacionales argentinos o bien, siendo nacionales extranjeros, por haber adquirido previamente el carácter de residentes a los efectos fiscales, se establecen las situaciones objetivas que, de presentarse, implicarán que pérdida de la mencionada condición frente al impuesto.

---

¿FUENTE O RESIDENCIA? de la obra TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Dir. Ruben O. Asorey y Fernando D. García – Ed. La Ley – 978-987-03-2526-0. Pag. 158.

<sup>24</sup> Cuando hablamos de personas jurídicas es común encontrarnos con la discusión respecto de la “nacionalidad” de dichos entes. Si bien no existe una posición uniforme en la doctrina respecto de este punto es necesario reconocer el objetivo del orador cuando hace referencia, incluso improcedentemente para algunos, al concepto de “nacionalidad de los entes ideales”. En este sentido conviene repasar lo dicho por Marcelo Perciavalle en su MANUAL DE SOCIEDADES EXTRANJERAS – Ed. Errepar – ISBN 978-986-01-0853-5 cuando, a Pag. 3 reflexiona: “En el régimen de las personas de existencia ideal, el concepto moderno de “nacionalidad” no alude a un vínculo relacionado con los derechos y deberes políticos, sino más bien a una situación de dependencia permanente de una entidad con respecto a determinado país”. Por su parte, Fabier Dubois (h) en DERECHO SOCIETARIO REGISTRAL – Ed. Ad-Hock a Pág. 198 tiene dicho: “La noción de nacionalidad es relativa a la posibilidad de atribuir un cierto status jurídico o asignar un vínculo con determinado país, en mérito a ciertas características atributivas de ella”. Para cerrar nuestra referencia conviene destacar lo dicho por Marcelo Perciavalle en su MANUAL DE SOCIEDADES EXTRANJERAS – Ed. Errepar – ISBN 978-986-01-0853-5 a Pag. 5 en los siguientes términos: “Como conclusión de todo lo expuesto, podemos afirmar que la nacionalidad de la sociedad implica su inserción misma en un determinado régimen legal, respecto del cual dependerá jurídicamente...”. Lo dicho cabe sea advertido al determinar el carácter del sujeto pasivo ya sea se trate de sociedades constituidas en el país o bien en el exterior. Cuando la Ley 20.628 hace referencia a la “constitución” del ente debe ser entendida como la jurisdicción de incorporación con adecuación a lo dispuesto por el Art. 124 Ley 19.550 según corresponda al caso.



“Art. 120 - 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 doce (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.”

Tal como hemos adelantado, las personas humanas<sup>25</sup> pueden dejar ser consideradas como residentes a los efectos fiscales conforme las normas de la Ley 20.628 por haber perdido su carácter original de residente fiscal (nacional argentino) o bien, habiendo adquirido la residencia fiscal, pasar a perderla posteriormente (nacional extranjero). Importará, a los efectos de nuestro análisis, la consecuencia de no ser considerado residente a los efectos fiscales. Ello queda expresado en el Art. 123 de la norma de referencia:

“Art. 123 - Las personas humanas que hubieran perdido la condición de residente, 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, quedando sujetas a las disposiciones del título V, a cuyo efecto deberán comunicar ese cambio de residencia o, en su caso, la pérdida de la condición de residente en el país, a los correspondientes agentes de retención.”

Como puede advertir el lector encontramos, en cuanto a residencia a los efectos fiscales, el “elemento de exclusión del sistema”<sup>26</sup>, el cual estará dado por la cara opuesta al carácter de residente a los efectos fiscales.

En nuestro caso, respecto de aquél contribuyente que no pueda ser considerado residente fiscal, se aplicarán normas específicas del tributo referentes a sujetos súbitos tributarios de extraña jurisdicción soportando, en caso de obtener rentas que sean consideradas de fuente argentina,

---

<sup>25</sup> En el caso de los entes ideales (personas jurídicas) el cambio de residencia fiscal es una situación mucho mas compleja respecto de aquella que se presenta para el caso de personas humanas. En Argentina rige, a los efectos de la consideración del carácter de residente fiscal de los mencionados entes ideales, el criterio de jurisdicción de incorporación. En el caso de sociedades incorporadas en la República Argentina que desearan perder tal carácter deberían modificar la sede legal de su asiento y, con ello, solicitar la baja de la inscripción registral incorporando, como antecedente, la inscripción e incorporación en extraña jurisdicción. Este trámite implica, naturalmente, la cancelación registral de la inscripción societaria ante el registro público que sostiene, en el momento, el registro de la personería societaria. Para conocer más sobre detalles del trámite consultar <http://www.jus.gob.ar/igj/tramites/guia-de-tramites/inscripcion-en-el-registro-publico-de-comercio/sociedades-comerciales/disolucion-liquidacion-cancelacion-de-la-inscripcion-social.aspx>.

<sup>26</sup> Decimos que existe un “elemento de exclusión de exclusión del sistema” dado que el carácter de residente a los efectos fiscales para el nacional argentino ha sido establecido como una presunción normativa que admite prueba en contrario. El sujeto nacional argentino será considerado residente fiscal siempre que no pueda demostrar encontrarse en las situaciones objetivas descriptas en el Art. 120 Ley 20.620. Si bien, en esencia, y como dijimos, se trata de una presunción, decimos que es, en la configuración del impuesto, una mecánica de exclusión dado que para definir al sujeto beneficiario del exterior lo hace por definición del sujeto residente fiscal, es decir, si no es residente fiscal no es beneficiario del exterior.



retenciones “en la fuente”; exacciones al pago efectuadas por el agente pagador, en carácter de pago único y definitivo, sobre toda renta que sea considerada de fuente argentina<sup>27</sup>.

En cuanto a las personas jurídicas (y asimilados fiscalmente), tal como hemos mencionado anteriormente, se sigue el criterio de incorporación.

La condición del contribuyente frente a las normas sobre residencia fiscal serán fundamentales, cuanto menos, en los dos siguientes aspectos:

a.- Gravabilidad de las rentas consideradas como de fuente argentina. El sujeto que debiera ser considerado como “beneficiario del exterior”, en el marco de las disposiciones de la Ley 20.628, ante situación de obtener rentas que encuadran como de fuente argentina sufrirá, al momento del pago, una retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo. La determinación del monto a retener puede ser realizada sobre una base presunta o bien por determinación cierta según el tipo de renta de que se trate<sup>28</sup>. De tratarse de un contribuyente que categorizado como residente a los efectos fiscales en la República Argentina la tributación estará dada por la presentación de una determinación en carácter de declaración jurada considerando, adicionalmente, las previsiones del Art. 1 Ley 20.628 (criterio de renta mundial)<sup>29</sup>.

b.- Aplicación de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (por su carácter de residente fiscal de una de las jurisdicciones intervinientes en el tratado internacional)<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Por la orientación de nuestro escrito hemos elegido el camino de describir la situación en la que se encontrará el sujeto que, siendo considerado previamente como residente a los efectos fiscales según la ley 20.628, ha perdido tal carácter debiendo ser considerado, en consecuencia, como un sujeto “beneficiario del exterior”. No importa la situación por la cual hubiera adquirido tal carácter. El sujeto (persona humana o persona jurídica) puede presentar la condición de “beneficiario del exterior” conforme las mencionadas normas ya sea en situación originaria (siempre fue considerado de esta manera por nuestro derecho tributario) o bien por situación derivada (habiendo sido previamente considerado residente a los fines fiscales pierde tal carácter). Hemos elegido el camino de la hipótesis de tratamiento tributario para el sujeto que, previamente, encuadraría como residente a los efectos fiscales por entender que este sería la situación más compleja de cara al contribuyente que debe, a los efectos de solicitar el reconocimiento de las disposiciones de un CDI que encuentra favorecedor, cursar trámites ante el fisco local de reciente residencia fiscal.

<sup>28</sup> Art. 91 a 93 Ley 20.628.

<sup>29</sup> Ley 20.628 - Art. 1 - Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma. Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33. Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.”

<sup>30</sup> Recordamos que el carácter de residente a los efectos fiscales no es algo que pueda elegir el contribuyente, esto es, luego de tomada la decisión que lleva a las acciones posteriores que, en consecuencia, configuran los elementos objetivos descriptos por la norma; una vez verificada la condición para adquirir o perder el carácter de residente a los efectos fiscales, el contribuyente no puede, en omisión al texto normativo, evitar informar y considerar su nuevo status frente a la norma. Pensemos en el caso de un contribuyente que fuera considerado anteriormente residente fiscal Argentino, que desee aplicar el CDI celebrado entre República Argentina y la República Francesa, que en la República Francesa no sea considerado, en el momento del perfeccionamiento del hecho imponible, residente fiscal francés y que, conforme las normas fiscales aplicables en la República Argentina, ha perdido el carácter de residente a los efectos fiscales. En este caso estaremos frente a un sujeto encuadrado como Beneficiario del Exterior que no podrá hacer aplicación del CDI con la República Francesa (ni ningún otro CDI celebrado por Argentina en tanto y en cuanto no presente su carácter de residente fiscal en extraña jurisdicción con la que nuestro país posea convenio) dado que no cumple la condición de



Definida la condición del beneficiario de la renta en cuanto a las normas sobre residencia a los efectos fiscales corresponderá que se analice la fuente de la renta.

Siendo que el objeto de estudio será el tratamiento tributario y la condición objetiva a presentarse para gozar de los beneficios de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, en el caso de sujetos que no considerados residentes a los efectos fiscales de la República Argentina (beneficiarios del exterior), deberemos analizar el concepto de fuente de la renta conforme las normas locales.

## II.b.- CONCEPTOS PRELIMINARES – FUENTE DE LA RENTA

La fuente territorial de la renta será un dato de necesario conocimiento en dos situaciones claramente definidas en el Art. 1 de la Ley 20.628:

a.- Para el caso de sujetos que sean categorizados como residentes fiscales argentinos será necesario conocer la fuente de la renta a los efectos de determinar la base imponible el impuesto, la imputación al ejercicio fiscal y la posibilidad de cómputo de créditos fiscales por retenciones en la fuente (correspondientes a impuestos análogos) sufridas en el exterior.

A los efectos de clarificar el concepto veamos un ejemplo: profesional nacional argentino, residente fiscal argentino, presta un servicio a un sujeto del exterior. El sujeto del exterior, al abonar la renta, retiene en concepto de pago único y definitivo impuesto a la renta. El impuesto es análogo al tributo nacional argentino. En este caso podremos encontrar el siguiente tratamiento:

OPCIÓN 1: Si el trabajo fue ejecutado en el exterior la renta sería considerada, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias argentino, como renta de fuente extranjera. A los efectos de la determinación de la base imponible se aplicarán las normas de conversión específicas en el título IX de la Ley 20.628. El impuesto retenido en la fuente será aplicable contra el determinado por el contribuyente al momento de presentar su determinación tributaria.

OPCIÓN 2: Si el trabajo fue ejecutado en territorio nacional argentino la renta será considerada, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias argentino, como renta de fuente argentina. Se aplicarán las normas de valuación e imputación generales del tributo para este tipo de renta. La retención sufrida en el exterior no podrá imputarse contra el impuesto generado por esta operación por no coincidir en la fuente. Será, en todo caso, un gasto necesario para el ejercicio de la actividad.

b.- En el caso de contribuyentes que no sean categorizados como residentes fiscales argentinos siendo, en este caso, encuadrados como beneficiarios del exterior frente a la Ley 20.628. La fuente de la renta será fundamental para determinar la gravabilidad de la renta obtenida por parte del sujeto del exterior. La República Argentina solo tendrá jurisdicción tributaria sobre las rentas que, conforme su derecho, sean consideradas bajo

---

residente fiscal. Para ampliar consultar <http://www.sergiocarbone.com.ar/la-doctrina-de-los-actos-propios-y-su-impacto-en-el-derecho-tributario-argentino.html>.



la mencionada fuente de renta<sup>31</sup>. Si la renta es considerada de fuente extranjera, conforme nuestro derecho fiscal, independientemente del tratamiento que se le otorgue a la renta en extraña jurisdicción, no existirá retención en la fuente por parte del agente pagador ubicado en territorio nacional argentino.

De lo expuesto, podremos observar que es fundamental identificar cuando estamos ante situaciones de renta de fuente argentina y cuando ante situaciones de renta de fuente extranjera. Siendo que nos ocuparemos del caso sujetos considerados beneficiarios del exterior, perceptores de rentas abonada por contribuyentes residentes en territorio nacional argentino, pasaremos a resumir las normas fiscales que configuran el elemento territorial de la renta percibida.

Antes de pasar a nuestra descripción normativa entendemos importante realizar una breve reseña sinóptica del método seguido por la norma tributaria.

Las normas determinativas de la fuente de renta se han configurado, en algunos casos, sobre la base de definir la ganancia en función de elementos o situaciones ciertas y objetivamente constatables. En otros casos la fuente ha sido determinada sobre la configuración de presunciones fiscales. Adicionalmente a lo expuesto, encontramos situaciones donde la presunción fiscal se aplica sobre el total de la renta objeto de la transacción comercial mientras que, en otras situaciones, la presunción es realizada sobre una porción de renta percibida<sup>32</sup>. En este marco presentamos el siguiente cuadro:

|                     |                     |               |
|---------------------|---------------------|---------------|
| ELEMENTOS CIERTOS   | Art. 5              |               |
| ELEMENTOS PRESUNTOS | Art. 6, 7, 8 y 12   | BASE TOTAL    |
|                     | Art. 9, 10, 11 y 13 | BASE PRESUNTA |

Las presunciones en cuanto a fuente de la renta no admitirán prueba en contrario<sup>33</sup>. Una vez determinada la fuente de la renta y su base imponible el agente de retención deberá calcular,

<sup>31</sup> Ver nota (23) para repasar lo expresado en relación con el concepto de soberanía territorial y límites al ejercicio de jurisdicción tributaria.

<sup>32</sup> El lector no debe confundir la determinación de la fuente de la renta, realizada por la norma tributaria, en base a presunciones o, incluso, ficciones tributarias, de las presunciones de bases imponibles a los efectos de calcular el impuesto a retener por el sujeto pagador. Decimos que existe una situación de presunción tributaria cuando, por ejemplo, la norma establece, en su Art. 6, la fuente de la renta para el caso de derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en el territorio nacional. Susana Navarrine y Ruben Aossréy en su obra PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO – Ed. Lexis Nexis – ISBN 987-592-089-4 a Pág. 2, al definir las presunciones, toman la palabra del Profesor D’Ors cuando explica que estas son “... el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. La presunción está orientada a establecer la fuente de la renta. Determinada que una renta es de fuente argentina corresponderá luego considerar la base imponible sobre la que se liquidará la determinación tributaria, es decir, determinado que existe jurisdicción fiscal tributaria corresponde, por consecuencia, considerar la medida del hecho imponible.

<sup>33</sup> El analista tributario no debe, bajo ningún concepto, confundir las presunciones fiscales que no admitan prueba en contrario con las ficciones tributarias. Si bien es cierto que en ambas el común denominador será la imposibilidad, para el contribuyente, de destruir la realidad considerada por el legislador, corresponde advertir que la diferenciación entre uno u otro vehículo jurídico estará dada por el elemento antecedente. En las presunciones fiscales el elemento antecedente será siempre “la experiencia del legislador” mientras que, en las ficciones, se tratará simplemente de una valoración jurídica para un hecho determinado el cual no presenta conexión



detraer e ingresar el impuesto a las ganancias en carácter de pago único y definitivo (encuadre respecto del sujeto del exterior, incidido por la exacción) conforme las normas del Art. 91 a 93 Ley 20.628.

Cabe ahora pasar a detallar como ha sido legislada la fuente de la renta en nuestra norma tributaria. Para ello partimos del Art. 5 Ley 20.628 el cual establece el principio general:

“Art. 5º - En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, 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”

Como podremos apreciar, a los efectos de la norma fiscal argentina, importará el lugar ubicación del bien generador del enriquecimiento o de la realización del trabajo o actividad que tenga vinculación directa con la fuente de la renta<sup>34</sup>. De lo expuesto, resultará claro que si la renta se genera por la explotación de un bien ubicado en territorio nacional argentino o por la realización de una actividad en dentro de nuestras fronteras, no quedará espacio a dudas respecto de que esta renta será considerada como de fuente argentina y, con ello, sometida al gravamen en la fuente al momento de perfeccionarse el hecho imponible conforme las normas aplicables al caso.

Los siguientes artículos, mencionados en nuestro cuadro en el sector “ELEMENTOS PRESUNTOS” se ocupan de situaciones o rentas a las que el legislador decidió darles un tratamiento especial o bien entendió prudente dejar alguna aclaración o tratamiento específico según la renta de que se trate. Sin intención de extendernos demasiado en el punto, pero buscando mantener referencia al mismo, presentamos el siguiente resumen:

a.- Ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en territorio nacional argentino, serán consideradas rentas de fuente argentina. Derechos Reales. Art. 6 Ley 20.628

b.- Intereses provenientes de debetures originados en operaciones en las cuales la entidad emisora se encuentre ubicada en territorio nacional argentino, serán consideradas rentas de fuente argentina. Art. 7 Ley 20.628

---

alguna con una situación antecedente. Para ampliar sobre el tema consultar Susana Navarrine y Ruben Aosréy en su obra PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO – Ed. Lexis Nexis – ISBN 987-592-089-4 a Pág. 4 a 11.

<sup>34</sup> El presente escrito es de carácter introductorio de manera tal que no presentamos aquí la discusión respecto de la separabilidad de las actividades o incluso el tratamiento en ganancias de las actividades que, por su complejidad, podemos advertir una cadena de valor con actividades dentro y fuera del territorio nacional. A los efectos de nuestro breve comentario basta con remitirnos al concepto general definido por la norma tributaria expresado en el Art. 5 Ley 20.628. Para indagar respecto de la problemática que presentan actividades con cadenas de valor distribuidas de manera internacional pero con hechos imponibles perfeccionados sobre la base de las previsiones del derecho tributario argentino puede ser consultado el antecedente EL FENIX SUDAMERICANO CIA DE SEGUROS ARGENTINA SA CSJN 1947.



c.- Rentas de contratos derivados. Serán considerada de fuente argentina cuando el riesgo se ubique en territorio nacional. Art. 7.1 Ley 20.628

d.- Exportaciones. La exportación de bienes generará ganancias de fuente argentina. Art. 8 Ley 20.628.

e.- Honorarios o remuneraciones de miembros del directorio de entidades constituidas en territorio nacional argentina aunque actúen en el extranjero. Art. 12 Ley 20.628.

Recomendamos al lector analizar detalladamente la letra de las normas aquí referenciadas dado que lo indicado ha sido a modo de resumen enunciativo. Nuestra descripción ha sido general y con el único objeto de orientar al lector en el marco general del tributo.

Luego de las definiciones de fuente de renta en operaciones especiales, donde la renta generada será considerada 100% de fuente argentina, pasaremos revisión de las actividades o ingresos para los cuales se ha dispuesto una presunción de fuente argentina pero determinando la misma en un porcentaje de los ingresos brutos generados. A modo de resumen comentaremos las siguientes operaciones:

a.- Fletes Internacionales realizados por compañías no constituidas en el país siempre y cuando tengan origen en la república argentina. El 10% de la renta generada será renta de fuente argentina. Art. 9 Ley 20.628. En el caso de se trate del negocio de contenedores la renta presunta se elevará al 20% de la renta bruta generada.

b.- Agencia de noticias internacionales. Se presume renta de fuente argentina al 10% de la renta generada y abonada. Art. 10 Ley 20.628

c.- Ingresos provenientes de operaciones de seguros que cubran riesgos en la República Argentina, se considerará renta de fuente argentina al 100% de los ingresos devengados. Sin embargo, cuando se trate de cesiones a compañías del extranjero, la renta presunta quedará cubierta al 10%. Art. 11 Ley 20.628.

d.- Películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio, televisión, telex, etc. En estos casos se considerará renta de fuente argentina al 50% de los montos abonados según el tipo de contratación. Art. 13 Ley 20.628.

Si bien hemos realizado un breve señalamiento de las disposiciones de la Ley 20.628 (omitiendo en mérito a la brevedad la importancia normativa que dispensa el Art. 9 DR 1344-1998), invitamos al lector a profundizar el concepto de fuente de la renta conforme el derecho fiscal argentino. El criterio seguido por el legislador nacional se encuentra fuertemente incidido por el elemento territorial siguiendo, con ello, la tradición legislativa en este tema<sup>35</sup>.

<sup>35</sup> Hasta el año 1992 nuestras normas tributarias seguían el principio de gravabilidad para el contribuyente "residente fiscal argentino" sobre el criterio de la fuente. Este criterio de tributación implicaría que quedarían alcanzadas por el impuesto a las ganancias las rentas obtenidas siempre y cuando se trata de bienes o actividades utilizados u ocurridas, respectivamente, en territorio nacional argentino. De lo expuesto, toda renta generada por bienes ubicados o utilizados en el exterior o por actividades desarrolladas fuera de nuestras fronteras, se encontraban fuera del objeto del gravamen. En 1992, con la sanción de la Ley 24.073, se incorpora el criterio de renta mundial a la determinación tributaria pero sería hasta 1998 cuando quedarían dispuestos, en el régimen tributario argentino, todos los elementos determinantes del hecho imponible mediante la sanción de la Ley 25.063. En opinión contrapuesta ver Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero en su obra ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA TRIBUTACIÓN ARGENTINA – Ed. La Ley – ISBN 978-987-03-1452-3.



Detectada la renta de fuente argentina, ante la necesidad de abonar a un sujeto que no revista el carácter de residente a los efectos fiscales, se deberá determinar la base imponible del tributo y, con ello, la retención a realizar<sup>36</sup>.

Llegados a este punto nos parece interesante transcribir un breve cuadro, indicativo de pasos, a considerar por el agente pagador de una renta a un beneficiario del exterior, diseñado por los autores Gotlib y Vaquero<sup>37</sup> al cual nos permitiremos realizar algunos agregados y aclaraciones:

Paso 1: Determinar si el beneficiario de la renta es un “beneficiario del exterior”.

Paso 2: Analizar la naturaleza jurídica de la prestación a al que obedece el pago para determinar si la ganancia que se obtiene por esa prestación es de fuente argentina.

Paso 3: Establecer el porcentaje de la renta bruta de esta prestación que se presume ganancia neta y el monto de la retención aplicable al caso<sup>38</sup>.

Paso 4: Determinar cuando existe “pago” a los efectos de establecer el momento en que corresponderá practicar la retención<sup>39</sup>.

Paso 5: Verificación de existencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, aplicable al contribuyente beneficiario de la renta y, de ser el caso, el encuadre de la renta respecto del convenio internacional<sup>40</sup>.

Paso 6: Verificar constancias de residencia fiscal en jurisdicción co-contratante del convenio internacional a aplicar. RG DGI 3497<sup>41</sup>.

---

Pag. 19 a 30. Hablamos de tradición legislativa argentina en vistas de que, como hemos mencionado, hasta recientes tiempos la construcción del hecho imponible presentaría un muy fuerte elemento territorial para su definición. Esta situación presenta escenarios de crisis e indefiniciones ya entrado el siglo XXI donde las economías de producción, la cadena de valor e incluso la intangibilidad de la generación de la renta, por avance irremediable de la economía digital, cristaliza una situación de constante crisis del sistema basado en definiciones fuertemente territoriales.

<sup>36</sup> Como tantas otras cuestiones o elementos definidos en la Ley 20.628, la fuente de la renta no es una excepción en cuanto a que, incluso, ha sido definida en el Art. 127 Ley 20.628, por contraposición a las normas generales mencionadas respecto de las rentas de fuente argentina. Repasemos la manda del mencionado texto legal: “Art. 127 - Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2º, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.”. La situación, ubicación o utilización económica de bienes en el exterior o la realización de actividades en el exterior dependerá de que, previamente, no sean considerados situados, ubicados o utilizados en territorio nacional o las actividades no sean consideradas realizadas en territorio nacional conforme disposición legal Art. 5 a 13 Ley 20.628 antes mencionados.

<sup>37</sup> Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero en su obra ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA TRIBUTACIÓN ARGENTINA – Ed. La Ley – ISBN 978-987-03-1452-3. Pag. 129 – 130.

<sup>38</sup> El punto contiene elementos agregados por este autor.

<sup>39</sup> El punto contiene elementos agregados por este autor.

<sup>40</sup> Punto agregado por este autor, no incluido en el texto original de los autores Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero de referencia. Ver nota (37)



## II.c.- CONCEPTOS PRELIMINARES – RETENCIÓN EN LA FUENTE

Estamos frente a una situación de “retención en la fuente”<sup>42</sup> cuando el agente pagador, por disposición legal, debe cercenar una porción del pago para ser depositados a la orden del Fisco e imputados a un determinado impuesto y período fiscal. La retención sufrida, según las prescripciones del derecho local aplicable en jurisdicción de fuente de la renta, puede ser en carácter de pago a cuenta o bien en carácter de pago único y definitivo<sup>43</sup>.

Sin embargo, cuando nos encontramos ante sujetos que, por la actividad desarrollada, demuestran capacidad contributiva relacionada con rentas de fuente, según las prescripciones legales, en el territorio nacional argentino, es común la aplicación de un sistema de retención “en la fuente” pero con el carácter de pago único y definitivo. Este carácter indicará que el contribuyente incidido no debe cumplir con presentación formal o material al fisco nacional argentino. Sufre la exacción tributaria, pero quién deberá cumplir con la obligación formal y material será el sujeto residente fiscal argentino en una relación de sustitución tributaria<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Punto agregado por este autor, no incluido en el texto original de los autores Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero de referencia. Ver nota (37)

<sup>42</sup> El uso del término fuente, al principio, podría ser apreciado hasta caprichoso. A los efectos de nuestro estudio, como todo estudio de carácter jurídico, es importante conocer la aplicación correcta del término “fuente” al marco conceptual en el que estamos trabajando. En nuestro caso el derecho tributario no se ofrece una definición del término objeto de comentario; de hecho, no la necesita. Sin embargo, a los fines didácticos, resulta útil considerar la definición dada por la RAE ([www.rae.es](http://www.rae.es)), en su séptima acepción, al término “fuente”: “7. f. Principio, fundamento u origen de algo.”. Fuente debe ser interpretado, en sus consecuencias económicas, como aquello de lo que deriva la causa jurídica y económica del ingreso imputable al contribuyente. En el caso del alquiler de un inmueble la causa jurídica será el cumplimiento del contrato de alquiler que recae sobre un inmueble, la causa económica será la explotación del inmueble en modalidad de renta periódica. La fuente de esta renta será el inmueble que habilita la causa del negocio jurídico celebrado entre las partes (el deseo de ceder y tomar recíprocamente el bien en alquiler). De lo dicho podemos advertir que la fuente de la renta se identifica con aquel bien que, con su explotación, presenta la capacidad de generar rentas o la actividad desarrollada que, en su ejecución, presenta la misma capacidad independientemente, en ambos casos, de su periodicidad.

<sup>43</sup> Se dice que una retención tributaria se realiza en carácter de pago a cuenta cuando dicha retención no libera al contribuyente de la obligación de presentar sus determinaciones tributarias incorporando el hecho imponible que origina la retención de referencia. En estos casos, determinada la obligación tributaria, el contribuyente podrá descontar el monto de la retención sufrida al momento de percibir sus rentas. A diferencia del esquema mencionado, cuando se realiza una retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo, el sujeto incidido por la exacción (el beneficiario del pago) ninguna obligación fiscal debe cumplir como acto posterior. En estos casos la obligación formal y material recaerá sobre el agente de retención en una suerte de sustitución en la relación jurídico-tributaria nacida al momento del pago.

<sup>44</sup> La particular situación que se genera ante una relación jurídico-tributaria donde una de las partes será el agente pagador local y la otra parte el fisco nacional (en este caso de estudio), ha sido largamente debatida en la doctrina. Se ha dicho que incluso opera una situación de sustitución del obligado tributario, destinatario legal del tributo, por el agente pagador local que deba actuar en carácter de agente de retención y por una exacción que, en sus efectos tributarios, tendrá el carácter de pago único y definitivo. En este sentido Francisco Martínez en su capítulo “LOS SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA” de la obra “ESTUDIOS DE DERECHO FISCAL – Ed. Contabilidad Moderna (1973) a pág. 130 ha entendido que quién debe retener e ingresar un gravamen en carácter de pago único y definitivo es un responsable sustituto y, en consecuencia, será el obligado principal, a los fines sancionatorios y represivos, en la relación jurídico-tributaria construida por un hecho imponible autónomamente definido. Por su parte Osvaldo H. Soler en su obra “TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO” – Ed. La Ley – Cuarta Edición – ISBN 978-987-03-1918-4 – Pag. 343 entiende que “En el caso del responsable sustituto nace una relación jurídica entre éste y el Fisco, en virtud de la cual aquél se “obliga” a ingresar el impuesto, aun cuando no lo haya retenido o no se lo haya reintegrado el contribuyente. El responsable sustituto no es responsable solidario sino el obligado principal”. Por último señala el mencionado autor que la tesis propuesta ha sido aceptada en BERKEL SUDAMERICANA SRL TFN 1965.



Como hemos mencionado, ante la presencia de elementos fácticos que obligan a retener impuesto a las ganancias al sujeto beneficiario del pago, deberemos recurrir a las disposiciones de los Art. 91 a 93 Ley 20.628. El primero de los artículos mencionados establece el principio general del régimen retentivo:

“Art. 91 - Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior -con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7, del inciso a) del artículo 69 y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inciso b) de dicho artículo- corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios.

Se considera que existe pago cuando se den algunas de las situaciones previstas en el último párrafo del artículo 18, salvo que se tratara de la participación en los beneficios de sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 49, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 50.”

En estos supuestos corresponderá practicar la retención a la fecha de vencimiento para la presentación del balance impositivo, aplicando la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) sobre la totalidad de las ganancias que, de acuerdo con lo que establece el artículo 50, deban considerarse distribuidas a los socios que revisten el carácter de beneficiarios del exterior. Si entre la fecha de cierre del ejercicio y la antes indicada se hubiera configurado -total o parcialmente- el pago en los términos del artículo 18, la retención indicada se practicará a la fecha del pago...”

En nuestra transcripción hemos omitido el último párrafo del Art. 91 Ley 20.628 por no ser parte del objeto de nuestro análisis. En una lectura apresurada el articulado legal es común en confundir la aplicación del término “beneficios” al que llama el artículo anteriormente transcrito. La aplicación del instituto objeto de referencia se basa en el principio de soberanía territorial (basado en normas de derecho consuetudinario) que implica el libre ejercicio de esta sobre el territorio<sup>45</sup> y las personas que en el habitan o bien en relación a sus nacionales independientemente de donde estén ubicados<sup>46</sup>. A los efectos de definir la soberanía Benedetto Conforti<sup>47</sup> recuerda la soberanía implica el ejercicio de un poder, en principio, libre “... en cuanto a la forma y al modo de su ejercicio y sus contenidos” en los siguientes términos: “En principio, entonces, dentro de su territorio el Estado es Libre de hacer lo que quiera, de disponer como

<sup>45</sup> Comprensivo de Tierra firme continental e islas comprendidas dentro de sus fronteras reconocidas por los demás estados, espacio aéreo, espacio fluvial y lacustre (comprensivo de ríos, arroyos, canales, lagos y embalses y espacio marítimo comprensivo de aguas marinas interiores y el mar territorial).

<sup>46</sup> Angel Schindel, en capítulo de su autoría “LA TERRITORIALIDAD EN LOS IMPUESTOS DIRECTOS”, publicado en la obra “TRATADO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO – Ed. La Ley – Directores Ruben Asorey y Fernando García – TOMO I – ISBN 978-987-03-2526-0 – Pag. 175 define a la soberanía como “... la suprema autoridad de un Estado independiente respecto de otros Estados...” respecto de un determinado territorio.

<sup>47</sup> Benedetto Conforti en su obra DERECHO INTERNACIONAL – Ed. Zavalia – ISBN 950-572-301-6 – Pag. 266



deseo de sus propios recursos naturales, de gobernar a la comunidad territorial según los criterios que crea”. Luego advierte que ha considerado colocar énfasis en el término “en principio” dado que, esta inicial “libertad total” con la que se ha definido el principio de soberanía internacional hoy se encuentra “limitada” por aplicación del derecho internacional moderno.

La soberanía implica, en el ámbito de nuestro interés, el ejercicio de la jurisdicción tributaria. Para que sea “válido” el ejercicio de esta jurisdicción se requiere (por los principios de derecho consuetudinario antes mencionados) que exista un cierto punto de conexión entre el sujeto o la renta y el territorio sobre el que se ejerce soberanía.

En líneas anteriores hemos sostenido que en Argentina cultivamos una “tradicción” jurídica, en relación a la imposición a la renta, de base territorial. De lo expuesto, si la renta no está conectada territorialmente con nuestro territorio, las definiciones jurídicas de aplicación, salvo excepciones, implican que no existirá, conforme nuestro derecho, jurisdicción fiscal sobre esa renta.

A mas abundar, el Art. 5 Ley 20.628 debe ser acompañado con lo prescripto en el Art. 127 del mismo cuerpo legal. De su lectura advertimos, que no es más que la “cara inversa” de la definición, por exclusión, de la fuente de la renta, en este caso, ubicada en el exterior.

“Art. 127 - Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2º, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.”

De lo expuesto, para que exista “retención en la fuente” se requiere, previamente, jurisdicción tributaria; definida está conforme los parámetros mencionados. Si existe jurisdicción (por fuente en este caso), se aplicará, sobre la base imponible definida, incluso de manera ficta (la norma la llama presunción pero, en realidad, es una ficción), la norma del Art. 91 a 93 Ley 20.628.

Resumiendo:

- a.- Con el atalaya puesto en el concepto de jurisdicción tributaria antes mencionado.
- b.- Considerando que la Ley del Impuesto a las Ganancias contiene el criterio de “separación” por fuente de rentas.
- c.- Que el Art. 1 de la norma bajo referencia indica el principio aplicable para residentes y para no residentes a los efectos fiscales.
- d.- Que los Art. 5 a 13 de la Ley 20.628 establecen las condiciones para existencia de renta de fuente argentina, incluso basadas en presunciones y ficciones.



e.- Que el Art. 127 contiene la definición “por oposición” al concepto general para determinar cuando se está frente a rentas de fuente extranjera.

Verificados estos puntos, cabe concluir que los beneficios a los que hace referencia el Art. 91 Ley 20.628 son solo aquellos sobre los que, desde el punto de vista del derecho internacional público, la República Argentina tiene soberanía y, conforme el derecho local, ha normado su jurisdicción tributaria.

Tal como hemos mencionado en líneas anteriores, el Art. 91 Ley 20.628 se ocupa de definir el concepto general del régimen de retención el cual puntualizamos de la siguiente manera:

a.- Ante situación de pago de las rentas (o de imputación de las mismas según se establece en el segundo párrafo de la norma de referencia).

b.- Cuando el beneficiario sea un sujeto que no deba ser considerado residente a los efectos fiscales conforme Art. 119 Ley 20.628.

c.- La retención tendrá carácter de pago único y definitivo.

d.- La retención se determinará aplicando una alícuota del 35% sobre los beneficios o rentas de fuente argentina determinada por la norma tributaria.

Adviértase que, a los efectos de determinar la retención aplicable, la norma argentina trabajará sobre la magnitud de la base imponible que sufrirá la retención tributaria. De esta forma tendremos un “doble juego” de alícuotas nominales y alícuotas efectivas (en este caso inferiores a las nominales).

Lo recientemente expuesto lo advertimos según reza en el Art. 92 Ley 20.628:

“Art. 92 - Salvo en el caso considerado en el tercer párrafo del artículo 91, la retención prevista en el mismo se establecerá aplicando la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) sobre la ganancia neta presumida por esta ley para el tipo de ganancia de que se trate”.

Las mencionadas presunciones las encontraremos detalladas en el Art. 93 Ley 20.628. Dado que el presente escrito no pretende ser un análisis detallado del régimen retentivo (sino que es presentado a referencia enunciativa), omitimos la transcripción de las bases imponibles presuntas determinadas en el Art. 93 Ley 20.628 así como toda referencia a jurisprudencia y casuística que, sobre el mismo, se ha suscitado.

Hasta aquí el lector se ha acercado a los conceptos normativos generales relacionados con el régimen retentivo en el impuesto a las ganancias. En el próximo título analizaremos los conceptos básicos en cuanto a aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional para cerrar con lo que será el objeto de nuestro trabajo: el estudio de los elementos a acreditar por el beneficiario del exterior al fin de gozar de los beneficios de un convenio internacional en el tratamiento retentivo a dispensar por parte del sujeto local.



Naturalmente, la recomendación objeto del presente documento, será de necesaria aplicación para el sujeto pagador local dado que, en caso de desconocer la norma local procedimental aplicable, será pasible de gravosas sanciones aplicables por parte del Fisco Nacional Argentino.

### III.- CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

La necesidad de mantener y fomentar el intercambio comercial entre las naciones ha llevado a que, sobre la base de limitar a su mínima expresión las trabas al mencionado comercio internacional y en el reconocimiento de que una excesiva carga tributaria funcionaría, en sus efectos económicos, como una limitante al desarrollo pretendido, los Estados se dieron a la celebración de convenios internacionales con el objetivo de limitar o eliminar la doble imposición internacional<sup>48</sup>.

Sin interés de desarrollar acabadamente la problemática de la doble imposición internacional, podemos resumir el fenómeno como aquel que se presenta cuando un contribuyente, desarrollando negocios en diferentes jurisdicciones territoriales, por falta de coordinación de las sus normas tributarias, el contribuyente o la renta, resulta incidido en dichas jurisdicciones por el mismo impuesto<sup>49</sup>.

Inicialmente, los Estados desarrollaron métodos unilaterales para eliminar los efectos mencionados permitiendo el cómputo de las retenciones sufridas en extraña jurisdicción por el agente pagador o bien considerando exenta o fuera del objeto del impuesto la renta obtenida en extraña jurisdicción<sup>50</sup>. Sin embargo, a los efectos de acompañar el incremento del comercio

---

<sup>48</sup> Si bien en el objetivo de lograr una mayor fluidez en el comercio internacional podemos advertir diferentes tipos de convenios internacionales orientados, cada uno de ellos, a resolver las mas diversas cuestiones, colocamos nuestro mayor interés en los convenios orientados, inicialmente, a evitar la Doble Imposición Internacional por ser este el objeto de nuestro estudio. Al reflexionar sobre el objetivo de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional Patricia López López en el capítulo “DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL – ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN” publicado en la obra “LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO INSPIRADAS POR UN MAESTRO” – TOMO I – ISBN 978-958-738-081-1 a Pag. 557 recuerda que “el grupo de las Naciones Unidas también ha insistido en que el objetivo de los CDIs es eliminar los impedimentos al flujo comercial y de inversiones a través de la eliminación de la doble imposición internacional”.

<sup>49</sup> Cuando hablamos de doble imposición internacional, como fenómeno que incide sobre la misma manifestación de riqueza, debemos distinguir situaciones de doble imposición jurídica de aquellas donde se configura una doble imposición económica. La doble imposición jurídica se configura cuando se grava al mismo sujeto pasivo por una misma renta y por impuestos similares. A este respecto la OCDE en su Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional ha definido la doble imposición jurídica en los siguientes términos: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo” – Fuente: Introducción al MOCDE punto 1.- <http://www.oecd.org/>. La doble imposición económica incide sobre la misma renta, por impuestos similares pero en cabeza de diferentes sujetos. Los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional se orientan a mitigar la doble imposición jurídica. Los efectos de la doble imposición económica, en principio, no son materia de tratamiento en los mencionados convenios internacionales. En este sentido Felix Alberto Vega Borrego en su paper “LA NORMA TRIBUTARIA EN MATERIA DE SUBCAPITALIZACIÓN: INCIDENCIA DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN Y DEL DERECHO TRIBUTARIO”, publicado en Crónica Tributaria 103 (2002) pp 89-125, disponible en [https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/38655532/articulo\\_104\\_Vega.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1520002668&Signature=LSZrtRR4N5AlKeMzhN7VfdkSruI%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DLa\\_norma\\_tributaria\\_en\\_materia\\_de\\_subcap.pdf](https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/38655532/articulo_104_Vega.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1520002668&Signature=LSZrtRR4N5AlKeMzhN7VfdkSruI%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DLa_norma_tributaria_en_materia_de_subcap.pdf), tiene dicho que “La eliminación de la doble imposición económica no es en principio una materia que sea objeto de tratamiento en los convenios que siguen el Modelo OCDE. Por lo que ni siquiera los convenios para evitar la doble imposición garantizan su eliminación”

<sup>50</sup> Hasta la sanción de la Ley 24.073 la República Argentina aplicaba un criterio territorial para definir la gravabilidad de las rentas obtenidas por sujetos residentes fiscales. En 1992, con la sanción de la mencionada norma, se incorpora al derecho tributario argentino el “standard” internacional que manda considerar, entre las rentas imponibles para el contribuyente residente a los efectos fiscales, aquellas obtenidas en extraña jurisdicción. El Art. 1 de la mencionada norma modifica el Art. 1 de la Ley 20.628 incorporando la gravabilidad de las rentas obtenidas en el exterior y permitiendo, contra el impuesto determinado, computar el impuesto abonado



internacional, se requería coordinación entre las diferentes jurisdicciones. Los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, en esencia, han sido desarrollados para restringir la fuerza jurisdiccional tributaria y coordinar la matriz normativa tributaria en el interés de eliminación de la doble imposición internacional<sup>51</sup>.

Actualmente la República Argentina tiene celebrados relativamente pocos convenios internacionales con objeto de evitar la doble tributación internacional. Sin embargo, si estamos operando con una jurisdicción con la cual existe convenio internacional para evitar la doble imposición vigente, deberemos conocer los elementos principales de su aplicación<sup>52</sup>.

Antes de pasar al siguiente punto conviene recordar que, según el Art. 75 inc. 22 de nuestra Constitución Nacional, los convenios objeto de estudio en este documento tienen rango superior a las leyes. De lo expuesto deberá quedar claro que lo pactado por un convenio no podrá ser revertido por una norma interna<sup>53</sup>. Sin embargo, la aplicación del convenio internacional, es optativa para el contribuyente. De esta forma, solo ante su conveniencia, aplicará el mencionado convenio internacional.

Lo antes mencionado está relacionado con el principio de legalidad contenido en nuestra Constitución Nacional. El objetivo de los convenios internacionales para evitar la doble imposición no es modificar la letra de la ley tributaria local. Su objetivo es coordinar y hasta limitar la jurisdicción tributaria, en este caso de estudio, en la fuente.

---

en extraña jurisdicción. Al igual que la exención de rentas de fuente extranjera, el crédito por impuesto es un método unilateral para evitar la doble imposición internacional. Por su parte Darío Rajmilovich en su obra "PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL" – Ed. La Ley – ISBN 978-987-03-2427-0 Pag. 20 a 23, si bien reconoce que "No obstante la aplicación generalizada de métodos unilaterales de alivio fiscal, ninguno de tales mecanismos puede lograr su objetivo pleno cuando distintos métodos o aplicaciones y/o diversas definiciones de fuente (sourcing rules) se juxtaponen sobre un mismo ingreso" para luego desarrollar, brevemente, cuatro métodos unilaterales conocidos: a.- método de exención, método de crédito ordinario, cláusula tax sparing y cláusula matching credit.

<sup>51</sup> Si bien hay autores que resisten la definición, en sus efectos, de los CDI en cuanto a resignación de jurisdicción o potestad tributaria, ante determinada manifestación económica, sostenemos que los convenios para evitar la doble imposición internacional, como actos bilaterales, son la máxima expresión de una negociación entre Estados contratantes, en búsqueda de intereses comunes, en la cual se establecen concesiones recíprocas. Estas concesiones recíprocas, en muchos casos, tratan sobre definiciones jurídicas que tienden a homogenizar el derecho fiscal inter-jurisdiccional. Esta homogeneización ayuda a la necesaria armonización de los sistemas fiscales de las jurisdicciones contratantes de manera tal que, el contribuyente en sus negocios internacionales, pueda advertir una "continuidad" de la gravabilidad coordinada y razonablemente determinada de modo tal que, en la medida de lo posible, la tributación sea neutral en sus decisiones económicas. En cuanto a nuestra definición del objetivo de coordinación de los regímenes fiscales de los Estados contratantes podemos ver que es sostenida por el Manual de SERVICIOS AL EXPORTADOR del DEPARTAMENTO DE FACILITACIÓN DE EXPORTACIONES editado por el gobierno de Perú en 2016 disponible en <http://www.siicex.gob.pe/siicex/documentosportal/alertas/documento/doc/1042039280radD9D4D.pdf>. Darío Rajmilovich en su obra "CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN" Ed. Errepar – ISBN 978-987-01-1210-5 a Pag. 18, al momento de reflexionar sobre las funciones de los CDI indica que, una de ellas, es "la división en el ejercicio de jurisdicciones fiscales superpuestas o concurrentes con el efecto de limitar el ejercicio de dicha jurisdicción por uno y/o el otro Estado.

<sup>52</sup> Listado de CDI vigentes a Marzo 2018 disponible en <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>

<sup>53</sup> El principio mencionado es aplicable a las jurisdicciones en las cuales los tratados internacionales poseen rango superior a la norma legal interna. Existen jurisdicciones, como ser Estados Unidos de América, donde los convenios internacionales poseen el mismo rango que la normativa local. De este modo, en estas jurisdicciones, lo pactado en un tratado internacional podría ser modificado, posteriormente, por norma interna. Independientemente de esta situación descripta, el incumplimiento de un tratado internacional derivará en responsabilidad internacional para el Estado que incurra en tal situación. Por último, debemos recordar la adhesión de la República Argentina, por Ley 19.865, a la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969 que "convencional" el principio general en derecho conocido como "pacta sunt servanda".



Ahora bien, para hacer aplicación de los convenios internacionales, una vez verificados los elementos mencionados en títulos anteriores (renta de fuente argentina abonada a un beneficiario del exterior) se deberá constatar lo siguiente:

- a.- Que el beneficiario de la renta es un sujeto encuadrable en el CDI de pretendida aplicación.
- b.- Que la renta a abonar tiene un tratamiento específico dentro del CDI de referencia.
- c.- Que se cumplen los elementos procesales que permitieron acreditar, al agente pagador, el carácter del beneficiario del exterior (en cuanto a su residencia a los efectos fiscales).

### III.a.- SUJETOS – IMPUESTOS COMPRENDIDOS

Si bien existen diferentes modelos en cuanto a Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición<sup>54</sup>, a partir de la década de 1990 la República Argentina ha sido consistente en seguir el Modelo propuesto por la OCDE con algunas adecuaciones, generalmente soportadas en la propuesta convencional emitida por la ONU. Las similitudes estructurales entre los convenios propuestos por las mencionadas organizaciones internacionales nos permiten conducir esta breve referencia.

Es importante considerar que persisten convenios celebrados por nuestro país en base a otros modelos como ser el Modelo del Pacto Andino o incluso el convenio con la República Federativa de Brasil<sup>55</sup> que responde a necesidades específicas de los Estados al momento de su originaria celebración. Independientemente de que estos CDI no respondan al modelo convencional de las organizaciones mencionadas en el párrafo anterior, conviene reconocer que, en todos ellos, se hará referencia quienes serán los sujetos a los que el tratado alcanzará.

Retomando la letra del CDI propuesto por las organizaciones internacionales mencionadas encontramos que en su Art. 1 indicará a quienes será aplicables el tratado. Señalamos algunos ejemplos:

---

<sup>54</sup> Si bien el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional mas difundido ha sido el propuesto por la OCDE, debemos reconocer que existen otros modelos en curso. De ellos, el modelo propuesto por la ONU ha sido de gran influencia en los tratados celebrados por la República Argentina dada la influencia que advertimos de este modelo en diversas cláusulas del tratado internacional. Adicionalmente podemos mencionar el modelo de convenio conocido como de la Comunidad Andina sobre el cual hemos basado, por ejemplo, nuestro acuerdo internacional con la República de Bolivia, representativo de las particularidades de las regiones sudamericanas y el modelo de convenio propuesto por Estados Unidos de América por mencionar los mas utilizados en nuestra región. Para conocer mas sobre diferencias y semejanzas entre los modelos convencionales mencionados consultar el documento de Juan Carlos Poderosa López titulado “EL INSTRUMENTO ESENCIAL EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA OCDE, ONU Y COMUNIDAD ANDINA, publicado en Actualidad Jurídica Iberoamericana num 3, Agosto 2015 Pag. 701 a 716 disponible en <http://idibe.org/wp-content/uploads/2013/09/39.-Carlos-Pedrosa.pdf>

<sup>55</sup> Incorporado al derecho argentino por Ley 22.675 B.O. 17-11-1982 el cual, a la fecha de marzo 2018, se encuentra vigente pero con un protocolo de enmienda celebrado entre las partes contratantes el 21-07-2017 que, al momento de entrar en vigencia, implicará importantes modificaciones a la relación contractual tal como se ha venido desarrollando estos años. Para consultar el protocolo pendiente de vigencia ver <http://www.afip.gov.ar/institucional/Documentos/acuerdos/ProtocolodeEnmiendaBrasil.pdf>.



Art. 1 CDI entre la República Argentina y el Canadá: “Este Convenios se aplicará a las personas que son residentes de uno o ambos Estados Contratantes”

Art. 1 CDI entre la República Argentina y la República de Finlandia: “Este Acuerdo se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes”

Art. 1 CDI entre la República Argentina y la gobierno del Reino de Suecia: “Este Convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados Contratantes”

Art. 1 CDI entre la República Argentina y la República Federal de Alemania: “Este Convenio se aplicará a las personas residentes en uno o en ambos Estados Contratantes, y también a la renta y alas ganancia de capital obtenidas por y al capital pertenecientes a dichas personas”.

Tal como se ha expresado, los convenios basados en el Modelo OCDE-ONU definirán el alcance del tratado internacional según la condición de residencia de un determinado sujeto. La residencia será definida según dispongan las normas fiscales de la jurisdicción que debe aplicar el tratado, conforme dispone el Art. 4 del acuerdo internacional.

Siguiendo nuestra línea expositiva, haremos uso del convenio celebrado entre la República Argentina y el Canadá, a título ejemplificativo:

“ARTICULO 4° - 1. A los efectos del presente Convenio, el término "residente de un Estado Contratante" significa:

a) toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga;

b) el gobierno de ese Estado, una subdivisión política, una autoridad local del mismo, una agencia o una representación de ese gobierno, subdivisión política o autoridad local.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física resulte residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) esta persona será considerada residente del Estado donde posea una vivienda permanente disponible; si tuviera una vivienda permanente disponible en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona posee el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente disponible en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;

c) si viviera de manera habitual en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;



d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una sociedad es residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) se considerará residente del Estado del que es nacional;

b) si no fuera nacional de ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado en el que se encuentre situada su sede de dirección efectiva.

4. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona distinta de una persona física o una sociedad es residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo para resolver la situación y para determinar la forma de aplicación del convenio a dicha persona.”

Advertimos entonces que el Art. 4 resultará fundamental para la definición de la residencia fiscal del contribuyente. En primer lugar se ocupa de establecer un reenvío a la norma local de la jurisdicción que debe aplicar el convenio a los efectos de determinar su condición de residente fiscal. Sin embargo, es importante destacar que este reenvío a las normas locales acaba en la definición de las condiciones para ser residente fiscal de un determinado Estado.

En toda norma local que se ocupa de definir las condiciones objetivas y subjetivas de que determinarán el carácter de residente a los efectos fiscales de un contribuyente, podremos encontrar disposiciones orientadas a resolver conflictos de doble residencia fiscal. En la norma argentina encontraremos el mandato bajo referencia en el Art. 125 Ley 20.628.

En líneas anteriores hemos advertido que el reenvío a la norma local termina en la definición de la residencia fiscal para el contribuyente que desee aplicar el convenio dado que, en caso de conflictos de doble residencia fiscal, el Art. 4) inc. 2) retoma la “potestad normativa” resolviendo, para sí, la situación de conflicto antes mencionada. Esta situación no debe confundirse con la aplicación o no obligatoria de los convenios para evitar la doble imposición internacional. Esta aplicación es opcional para el contribuyente. El respeto de la norma convencional es obligatoria para los Estados contratantes<sup>56</sup>.

<sup>56</sup> De lo dicho deberá quedar en claro que, ante una situación de conflicto respecto de las normas que regulan la residencia fiscal de un determinado contribuyente, la situación deberá resolverse, en primera instancia, por la norma local. De existir un convenio para evitar la doble imposición internacional entre las jurisdicciones que “disputen” la residencia fiscal del contribuyente, la situación deberá resolverse conforme las normas del convenio internacional si y solo si así lo dispusiera el contribuyente que, por aplicación de las normas locales, sería encuadrado como residente a los efectos fiscales. Para comprender la importancia del punto pensemos en la siguiente situación. Un contribuyente posee intereses en la jurisdicción A, B y C. Existe un Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre la jurisdicción A y C. No existe convenio entre la jurisdicción A y B. Se presenta un conflicto de doble residencia fiscal entre las jurisdicciones A y B. Este conflicto se deberá resolver conforme las normas del derecho local. En caso de presentarse conflicto de residencia fiscal entre las jurisdicciones A y C el contribuyente podrá resolver su conflicto aplicando las normas del derecho local o bien las normas del convenio internacional. Quedaría responder ahora a la siguiente pregunta: ¿si por aplicación de las normas convencionales celebradas entre A y C el contribuyente fuera determinado como residente a los efectos fiscales en la jurisdicción C, podría seguir siendo considerado residente a los efectos fiscales para la relación jurídico-tributaria desplegada de los hechos imposables derivados de la relación entre jurisdicción A y B?



No nos ocuparemos de los convenios vigentes conforme el modelo del Pacto Andino por estar basados en una filosofía contractual diferente (primacía de la fuente de la renta) y poco difundida en el derecho internacional tributario aplicable en la República Argentina. De este concepto derivará que no será determinante el carácter de residente fiscal a los efectos de la aplicación del CDI bajo el mencionado modelo (como si sucede en los convenios que siguen el modelo propuesto por la OCDE-ONU).

### III.b.- PROCESOS INTERNOS PARA GOZAR DE LOS BENEFICIOS DEL TRATADO

Hemos repasados los elementos esenciales del diseño del régimen tributario para el Impuesto a las Ganancias - Ley 20.628, las características y encuadres de la renta para ser considerada como de fuente argentina, las consecuencias de tal encuadre para el beneficiario del exterior y, por disposición legal, la obligación que recaerá sobre el agente local pagador de la renta.

Llegados a este punto podremos darnos al estudio de las obligaciones en las que deberá reparar el agente local, pagador de la renta, al momento de retribuir a quién encuadre como beneficiario del exterior. Recordamos: la aplicación de los CDI, para el contribuyente, es opcional<sup>57</sup>. Solo el Estado contratante estará obligado a respetar el pacto internacional. Si el contribuyente encontrara beneficiosa la aplicación del pacto internacional este podrá oponerlo al fisco quién deberá sostener lo pactado independientemente de la letra de la norma tributaria local.

Sin intención de realizar un detalle de todas las situaciones que se pueden presentar, pensemos en una simple hipótesis desplegada de manera genérica: Nos encontramos ante una renta que será considerada como renta de fuente argentina, el sujeto obligado al pago de la misma encuadra como residente fiscal argentino y el perceptor será un sujeto beneficiario del exterior en los términos de la Ley 20.628.

Al momento de determinar la retención tributaria se encuentra con el siguiente panorama:

- a.- el beneficiario del exterior informa ser residente fiscal en una jurisdicción con la que la República Argentina ha celebrado un tratado para evitar la doble imposición internacional.
- b.- por el tipo de renta a pagar, de aplicar la norma local, la alícuota efectiva de retención sería de 31.5%

---

<sup>57</sup> Si bien, conforme el principio de legalidad dispuesto en el Art. 19 de la Constitución Nacional de la República Argentina, queda reconocido que “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe” y el Art. 17 del texto constitucional establece que “Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4...” no debemos confundir la existencia de una ley formal que incorpora el tratado internacional al derecho argentino con el objetivo y función del texto convencional. Conforme nuestro régimen constitucional el Estado no podrá invocar normas de carácter interno para sostener o justificar el incumplimiento de un pacto internacional. Por otro lado, en relación a la aplicación del tratado internacional y su vinculación con la ley doméstica, Darío Rajmilovich en su libro “Convenios para evitar la Doble Imposición” – Ed. Errepar – ISBN 978-987-01-1210-5. Pag. 25 recuerda que “... la prevalencia del tratado opera solo a favor de los sujetos amparados en el CDI..., no así cuando la aplicación del tratado crea una obligación tributaria inexistente en la legislación impositiva doméstica o agrava las existentes en cabeza de tales sujetos”. Para ampliar el tema consultar Martínez Francisco en “LA OBLIGACIÓN FISCAL DE LAS EMPRESAS EXTRANJERAS CONFORME A LA LEGISLACIÓN ARGENTINA Y A NORMAS DE ORIGEN INTERNACIONAL” – Derecho Fiscal Tomo XXIII Pag. 230



c.- sin embargo, de aplicar el tratado internacional, la alícuota de retención efectiva no podría superar el 12%.

En este caso resulta conveniente, a todas luces, aplicar el tratado internacional. Ahora bien, dice Darío Rajmilovich<sup>58</sup> que “Los agentes de retención quedan obligados a la aplicación de los CDI cuando pagan rentas amparadas por los mismos. No obstante lo anterior, la carga de la prueba de la aplicabilidad del CDI o la cláusula específica aplicable es del pagador y no del agente de retención”.

Obsérvese como el referido autor pone foco en la carga de la prueba de la aplicabilidad siendo, como hemos dicho anteriormente, que la aplicabilidad del tratado internacional estará dada por el carácter de residente, a los efectos fiscales y respecto del beneficiario de las rentas, de algunas de las jurisdicciones co-contratantes; en nuestro caso, residente en extraña jurisdicción.

A los efectos de la mencionada prueba debemos considerar lo dispuesto por la RG DGI 3497/1992. Esta resolución determina la obligatoriedad de presentar, ante el agente pagador local, una declaración jurada o certificado de residencia a los efectos fiscales. Este certificado de residencia deberá ser certificado por la autoridad fiscal correspondiente a la jurisdicción de residencia del beneficiario del exterior y se orienta a constatar dos situaciones marco:

- a.- que el sujeto beneficiario es residente a los efectos fiscales de la jurisdicción co-contratante
- b.- que no posee en territorio nacional Argentino un establecimiento permanente en los términos del Art. 69 inc b) Ley 20.628 y Art. 16.1 Ley 20.628<sup>59</sup>.

Corresponderá, ahora, darnos al estudio de la mencionada RG DGI 3497/1992 en sus términos particulares.

La mencionada resolución general será de aplicación para ciertos casos en los que, como hemos mencionado, resulta conveniente para el contribuyente destinatario del pago su aplicación. De lo expuesto deberá quedar en claro que no siempre será necesario cumplir con los requisitos de la mencionada resolución.

Es posible que nos encontremos ante situaciones no contempladas por el tratado internacional o incluso ante situaciones que no serían más convenientes para el contribuyente en caso de aplicarse el mencionado convenio internacional respecto de la situación derivada de la aplicación de la norma interna. Lo mencionado es expresado en el CONSIDERANDO de la norma de referencia en los siguientes términos:

“Que se encuentran vigentes convenios sobre doble imposición suscriptos entre nuestro país y otras naciones, en los cuales se prevé un tratamiento especial a aplicar a determinados casos, para los sujetos residentes en el exterior que resulten beneficiarios de rentas de fuente argentina”

<sup>58</sup> Darío Rajmilovich en su libro “Convenios para evitar la Doble Imposición” – Ed. Errepar – ISBN 978-987-01-1210-5. Pag. 150.

<sup>59</sup> Artículo de reciente incorporación por Ley 27.430 B.O. 29-12-2017 con vigencia al día siguiente de su publicación en el boletín oficial con efectos según dispone en cada uno de los títulos del mencionado texto normativo.



De lo expuesto resultará claro que solamente consideraremos las disposiciones de la resolución general bajo referencia cuando sea necesario y conveniente aplicar el tratado internacional, es decir, cuando sea funcional considerar la limitación a la jurisdicción tributaria local, respecto del pago al beneficiario del exterior. Lo aquí expuesto lo advertimos en el segundo párrafo de los considerandos de la resolución de referencia:

“Que en consecuencia, resulta necesario establecer en forma particular, un procedimiento informativo que deberán cumplimentar obligatoriamente dichos beneficiarios del exterior, en los plazos y condiciones que se determinan, con la finalidad de acreditar las restricciones o limitaciones que resulten procedentes respecto del nivel de imposición fijado con carácter general por la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.”

Por su parte, el texto normativo nos permite observar que, el artículo primero, se encarga de definir el objeto de la resolución general. En el se describe la situación que llamará a la aplicación de la norma:

“Artículo 1 .- Los beneficiarios del exterior mencionados en los artículos 91 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, para cuyas rentas de fuente argentina se haya previsto un tratamiento especial en los convenios de doble imposición suscriptos con otros países -en cuanto los mismos hayan sido aprobados por leyes nacionales-, estarán alcanzados por las normas de la presente”.

Resulta ser interesante la concepción desde la que parte la norma bajo referencia. Nos habla de “un tratamiento especial” para una renta de fuente argentina. Ello será así porque considera que el tratamiento normal y genérico será el dispuesto por el régimen retentivo de la Ley 20.628. La mecánica encerrada en el artículo transcrito puede ser, coloquialmente hablando, explicada en los siguientes términos:

a.- Si se requiere abonar una renta categorizada como “renta de fuente argentina” a un beneficiario del exterior<sup>60</sup>.

b.- Se deberán aplicar las normas de la Ley 20.628 en cuanto a la determinación de bases imponibles y alícuotas de retención<sup>61</sup>.

c.- Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional no son de aplicación obligatoria para el contribuyente. Son de aplicación obligatoria para los Estados co-contratantes<sup>62</sup>. Los convenios internacionales establecen que serán aplicables siempre

<sup>60</sup> Art. 5 a 13 Ley 20.628 y Art. 127 Ley 20.628 para definición de fuente de renta. Art. 119 a 126 Ley 20.628 para definición de residencia a los fines fiscales.

<sup>61</sup> Art. 91 a 93 Ley 20.628 para definición del régimen retentivo.

<sup>62</sup> Art. 26 Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (1969) incorporado al derecho interno por Ley 19.865 formando parte del bloque de constitucionalidad a partir de 1994. Para conocer mas consultar a Pizzolo Calogero en su artículo “LA VALIDEZ JURÍDICA EN EL ORDENAMIENTO ARGENTINO. EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD FEDERAL” – Ed. La Ley.



que, el contribuyente incidido por el tributo, sea residentes a los efectos fiscales en alguna de las jurisdicciones contratantes.

d.- No todas las situaciones que puedan generar renta de fuente argentina estarán contempladas en los mencionados tratados internacionales. En el caso de que la renta a abonar se encuentre tipificada en el acuerdo internacional y presente un tratamiento que resulte beneficioso, comparando el dispensado en la Ley 20.628, será conveniente seguir los procedimientos dispuestos por la norma reglamentaria bajo referencia (RG DGI 3497/1992).

El punto que debemos reconocer es que la norma reglamentaria coloca en el beneficiario del pago, la obligación de dar cumplimiento a lo dispuesto por ella a los fines de que, el agente pagador, pueda reconocer el tratamiento diferencial dispuesto por el CDI. Por su parte, el agente pagador deberá verificar que el beneficiario de pago acredita, en los términos y condiciones dispuestos por la RG de referencia, los requisitos por esta señalados. Caso contrario, no debería aplicar las disposiciones del mencionado convenio internacional.

El artículo segundo del texto normativo de referencia diseña la obligación mencionada sobre la base del deber de acreditar, por parte del beneficiario del exterior, que encuadra en el las condiciones básicas, requeridas por el tratado internacional, para gozar de los beneficios del pacto que pretenda aplicar:

“Artículo 2 .- Los sujetos a que se refiere el artículo anterior, a los fines de acreditar las condiciones de cuyo cumplimiento depende el reconocimiento de tales tratamientos especiales, deberán presentar una declaración jurada, conforme con el modelo que se indica en el Anexo que forma parte integrante de la presente, cubierto en todas sus partes.

Los datos contenidos en la citada declaración jurada, deberán ser certificados por la autoridad fiscal, competente del Estado contratante de que se trate.”

Al momento de repasar el formulario anexo referido normativamente, podremos advertir que, en definitiva, y como hemos señalado en líneas anteriores, se pretende la acreditación de que el beneficiario del pago es residente en la jurisdicción co-contratante del tratado internacional celebrado por la República Argentina y no posee, en territorio nacional argentino, un Establecimiento Permanente<sup>63</sup>.

Al margen de la manifestación que desee realizar el fisco de la jurisdicción co-contratante de residencia del contribuyente, deberemos preguntarnos ¿qué sucedería en el caso de que el contribuyente efectivamente tenga un establecimiento permanente en territorio nacional pero la renta a percibir no estuviera vinculada con dicho establecimiento, es decir, que la renta a percibir se vincule otra actividad desarrollada por otro vehículo en territorio nacional?. Esta situación no se encuentra considerada en la norma de referencia imputando, vía presunción, la renta generada al establecimiento permanente.

---

<sup>63</sup> Tal como hemos mencionado en líneas anteriores, estamos haciendo referencia a las disposiciones del Art. 69 inc. b) y Art. 16.1, ambas Ley 20.628.



El artículo tercero detalla el procedimiento a seguir por parte del beneficiario del exterior ante el sujeto pagador local:

“Artículo 3 .- La declaración jurada indicada en el artículo anterior, se presentará por duplicado en la oportunidad en que el responsable deba ser pasible de retención o percepción de conformidad con lo dispuesto por la resolución general 2529 y su modificatoria, ante el agente de retención o percepción respectivo, quien devolverá al responsable el original con constancia de su recepción.

La declaración jurada mencionada en el párrafo anterior tendrá validez a los fines de la acreditación prevista en el artículo 2, por un período máximo de quince (15) meses desde la fecha de certificación efectuada por autoridad competente, en el caso de que el mismo agente de retención o percepción efectúe pagos sucesivos o periódicos imputables a la misma operación -comprendida en el artículo 1 -, debiendo cumplimentarse dicha presentación en el momento en que el responsable deba ser pasible de la primera retención o percepción correspondiente a la operación de que se trate.

De tratarse de varios agentes de retención o percepción, el duplicado a que se refiere el párrafo primero podrá ser sustituido por fotocopia que certificará el respectivo agente de retención o percepción previo cotejo con el original.”

Observamos que la norma de referencia se ocupa de reglamentar la relación entre el beneficiario de la renta y el agente pagador local. El sujeto local deberá requerir la mencionada declaración jurada a los efectos de aplicar la norma convencional.

Tal como hemos observado en nuestro comentario al artículo primero, el agente pagador no podría realizar aplicación del convenio internacional ante la falta de la declaración jurada normada en esta reglamentación por no encontrarse acreditado el carácter de residente a los efectos fiscales en extraña jurisdicción.

Cabe ahora reflexionar sobre la dudosa legalidad de la norma bajo referencia. Si tenemos en cuenta que los tratados internacionales poseen rango superior a las leyes, que las reglamentaciones de las leyes poseen, naturalmente, rango inferior a estas, que el Estado Nacional incurrirá en responsabilidad internacional en caso de incumplir pactos celebrados y que, por sobre todo, el elemento subjetivo requerido para la aplicación del mencionado tratado es ser residente de uno de los dos estados contratantes, resultará cuestionable la no aplicación de un convenio internacional sobre la base de falta de presentación de la declaración jurada reglamentada en la resolución de comentario.

Naturalmente, a los fines de defender la aplicación del convenio internacional, cualquier otro elemento que no sea la declaración jurada aquí reglamentada, deberá ofrecer certeza jurídica del status de residente a los efectos fiscales en la jurisdicción co-contratante<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> Consideración que resulta ser fundamental si observamos que es el reglamentador argentino quién establece los términos, condiciones y contenidos en los que debe expresarse el fisco de extraña jurisdicción. Para impedir la aplicación del tratado bastaría con que, el fisco de referencia, no contemplara, por norma interna, la emisión de una manifestación en los términos requeridos por la norma argentina o bien no pudiera, con el grado de certeza requerido, afirmar tal o cual hecho. En este caso, conforme la fría letra de



El segundo elemento a considerar es la vigencia del certificado o declaración jurada expedida: 15 meses.

La consecuencia de la falta de presentación de la mencionada declaración jurada, tal como hemos adelantado, será la imposibilidad de aplicación de las disposiciones de la convención internacional como manda el Art. 5 de la RG de referencia:

“Artículo 5 .- En el caso de no formalizarse la presentación establecida en el artículo 2, el agente de retención o percepción efectuará la correspondiente retención o percepción sin considerar el tratamiento especial a que se refiere el mencionado artículo.”

Establecido el marco general de actuación en cuanto a retenciones efectuadas a beneficiarios del exterior, la norma se ocupa de considerar situaciones en las que, producto de la necesidad de realizar un pago a un beneficiario del exterior que, a dicho momento, no se cuente con la declaración jurada requerida por la norma reglamentaria y, en consecuencia, se hubieran aplicado las retenciones que manda la Ley 20.628, deberá efectuarse la devolución de los saldos retenidos en exceso:

“Artículo 6 .- Cuando como consecuencia de la acreditación extemporánea de los elementos exigidos en el artículo 2, o por cualquier otra razón, resultaran retenciones o percepciones efectuadas en exceso, el agente de retención o percepción podrá reintegrar dicho importe al sujeto pasivo de las mismas y compensar el monto del reintegro con otras obligaciones emergentes de la presente resolución general.

A los fines antes indicados, el agente de retención o percepción deberá reemplazar el comprobante de retención o percepción original oportunamente emitido, por una nueva constancia donde surja el importe correcto de la misma, como así también el reintegro del excedente referido, debiendo conservar los comprobantes que acrediten la devolución y compensación efectuadas.

En los casos en que el reintegro y compensación no fueren procedentes por la modalidad de la operación u otros motivos, el beneficiario podrá interponer ante la dependencia de este Organismo, en el cual se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias su respectivo agente de retención y percepción, la solicitud de acreditación y/o devolución, en los términos del artículo 36 de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.”

De la lectura del artículo sexto advertimos que corresponderá la devolución o reintegro por parte del agente de retención de toda sustracción en exceso por sobre lo dispuesto en el convenio internacional.

Encontramos también oportuna referencia al tratamiento a dispensar, en la contabilidad fiscal del agente de retención, por los pagos realizados al fisco nacional, oportunamente reintegrados al beneficiario del exterior pudiendo estos ser objeto de solicitud de acreditación o devolución ante el fisco nacional.

---

la norma reglamentaria, la manifestación parcial emitida por el fisco del exterior, impediría considerar acreditado el elemento material requerido por la norma reglamentaria para darse a la aplicación del convenio internacional.



## RESUMEN

Luego de nuestro estudio encontramos oportuno reflexionar sobre las consecuencias “reales” de la norma bajo comentario. En cuanto a operaciones internacionales se conoce que, generalmente, se pactan los contratos “libres de impuestos” para el sujeto beneficiario del exterior de manera tal que, en estas situaciones, el impuesto ingresado a cuenta de impuesto a las ganancias resulta ser un costo adicional para el agente pagador local<sup>65</sup>.

Sin embargo, como comentario adicional a lo antes expuesto, debemos advertir que la mencionada resolución coloca en cabeza del beneficiario del exterior la obligación de acreditar una situación o condición por medio de una certificación emitida por la autoridad fiscal de la jurisdicción de residencia que podría no ser obtenible.

Posiblemente la jurisdicción de residencia emita un certificado de residencia fiscal pero en varios casos hemos observado que se ha negado a firmar el formulario modelo dispuesto por la resolución bajo referencia sobre la base de no poder acreditar inexistencia de establecimiento permanente en territorio nacional argentino o bien, simplemente, por no ser un procedimiento normado internamente.

Ante esta situación observamos que, en los hechos, la falta de acreditación aquí referenciada, termina derivando en un sobre costo para el agente pagador local.

Lastimosamente hemos observado un alto grado de desconocimiento de la norma de referencia. En consecuencia, los agentes pagadores locales aplican los tratamientos diferenciales dispuestos por tratados internacionales sin considerar lo requerido por la norma procedimental. Advertimos que, en este contexto, el agente de retención podrá estar sujeto a sanciones de parte del fisco nacional simplemente por incorrección de la retención practicada.

A fines ilustrativos disponemos, en anexo adjunto, la declaración jurada modelo para presentar el agente de retención local con certificación de la autoridad fiscal de jurisdicción de residencia del beneficiario del pago:

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)

---

<sup>65</sup> Lo dicho resulta independientemente de que, con la emisión del certificado, es un standard internacional la posibilidad del cómputo de pago a cuenta del impuesto ingresado en el exterior.



ANEXO ADJUNTO

ANEXO RESOLUCION GENERAL 3497

(Anexo sustituido por art. 1° de la [Resolución General N° 2228/2007](#) de la AFIP B.O. 21/3/2007. Vigencia: a partir del primer día del mes subsiguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y será de aplicación para los pagos que se efectivicen a partir de dicha fecha, inclusive.)

CONVENIO EN VIGOR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ENTRE LA REPUBLICA ARGENTINA Y ..... DECLARACION ANUAL.

IN FORCE AGREEMENT TO AVOID DOUBLE TAXATION BETWEEN ARGENTINE REPUBLIC AND ..... ANNUAL AFFIDAVIT.

CONVENTION EN VIGUEUR POUR ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION ENTRE LA RÉPUBLIQUE ARGENTINE ET ..... DÉCLARATION ANNUELLE.

a) Beneficiario/Perceptor: nombres y apellido o razón social.

Beneficiary/ Recipient: Name and Surname or Company's registered name.

Bénéficiaire/Percepteur: Prénom et Nom ou raison sociale.

b) Domicilio fiscal:

Tax domicile:

Domicile fiscal:

c) Origen de la Renta (Artículo del Convenio).

Income Origin (Article of the Agreement).

Origine du Revenu (Article de la Convention).

d) Declaración del beneficiario/perceptor de la renta, o en el caso de una sociedad, su representante legal:

El suscripto declara que el/la sociedad es residente en ..... y que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio.

Fecha

Firma del beneficiario/perceptor de la renta o, en el caso de sociedades de su representante legal.

Affidavit of the beneficiary/recipient of the income, or in case of a Company, its legal representative:

The undersigned states that he/she/the Company is resident in ..... and that he/she/ the Company does not own permanent establishment or fixed base in Argentine Republic, and likewise that he/she/the Company meets all compulsory requirements in order to apply to this agreement.



Date

Signature of the beneficiary/recipient of the income, or in case of a Company, its legal representative.

Déclaration du bénéficiaire/percepteur du revenu ou, dans le cas d'une société, son représentant légal:

Le soussigné déclare qu'il/la société est résident(e) en.....et qu'il/elle ne possède pas d'établissement permanent ou de base fixe dans la République Argentine, réunissant également toutes les exigences prévues pour l'application de la présente convention.

Lieu et Date:

Signature du bénéficiaire/percepteur du revenu ou, dans le cas des sociétés, leur représentant légal.

e) Certificación de la autoridad competente de .....

Certifico que el beneficiario/perceptor de las rentas arriba indicado es residente en .....con relación al convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y ..... Asimismo, con relación al inciso precedente, esta autoridad competente ratifica/ niega/desconoce lo declarado por el beneficiario/perceptor en cuanto a que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina.

Fecha.....

Sello de la oficina fiscal.

Firma de autoridad competente.

Certification of the competent authority of .....

I do hereby certify that the beneficiary/recipient of the aforementioned income is a resident in ..... as regards of the agreement to avoid double taxation between Argentina Republic and ..... Likewise, as regards the above subsection, this competent authority ratifies/ denies/does not know the statement of the beneficiary/recipient as far as he/she/the Company does not own a permanent establishment or fixed base in the Argentine Republic.

Date

Seal of the Tax Office.

Signature of the Competent Authority

Certification de l'autorité compétente de .....

Je certifie que le bénéficiaire/percepteur des revenus indiqué ci-dessus est résident en.....en ce qui concerne la convention pour éviter la double imposition entre le République Argentine et..... Également, par rapport à l'alinéa précédent, cette autorité compétente ratifié/conteste/ ne connaît pas ce qui a été déclaré par le bénéficiaire/percepteur quant à ce qu'il ne possède pas d'établissement permanent ou de base fixe en la République Argentine.



**DR. SERGIO CARBONE**

Contador Público (UBA)

Lieu et Date:

Cachet du bureau fiscal.

Signature de l'Autorité Compétente.