



**DR. SERGIO CARBONE**

Contador Público (UBA)

## **PAGO DE HONORARIOS A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR**

POR SERVICIOS PRESTADOS EN EL EXTERIOR



## INTRODUCCIÓN

Nos encontramos, producto de la globalización, en un contexto de negocios internacionales altamente vinculados. A este hecho debemos agregar la creciente intangibilidad de la riqueza generada y, por consecuencia, de la riqueza objeto del pago. La prestación de servicios, las transacciones sobre derechos de propiedad intelectual o industrial, el derecho a uso o acceso a servicios digitales, entre otros negocios celebrados por los contribuyentes obliga, muchas veces, a replantear algunos conceptos incorporados al quehacer diario del contribuyente argentino.

En este informe nos ocuparemos de analizar el tratamiento tributario referente a operaciones que, de forma cada vez mas habitual, encontramos se presentan en las empresas argentinas y, con ello, la confusión a la que puede llevarnos la interpretación del hecho imponible, sobre la base de presunciones tributarias, en la ley del Impuesto a las Ganancias: Ley 20.628.

Nuestro caso de estudio se basará en las consecuencias tributarias, para el agente local pagador, al momento de abonar honorarios que, sin ser considerado asistencia técnica o administrativa, le corresponden a un sujeto considerado beneficiario del exterior en los términos de la Ley 20.628 cuando se refiere a tareas realizadas íntegramente en el exterior.

En nuestra reflexión nos propondremos analizar no solamente la literalidad del texto normativo que convoca el presente estudio sino que incorporaremos elementos técnicos que hacen a los efectos internacionales de la norma tributaria local. La interpretación literal de la norma tributaria, como principio interpretativo según manda legal dispuesta en el Art. 1 Ley 11.683, nos conducirá por el camino de recordar el uso común del lenguaje siendo, en nuestra opinión, la llave para entender la intención del legislador al reglar el elemento presuntivo que, hemos verificado, llama a confusión en la aplicación de la norma fiscal.

Para el sujeto beneficiario del exterior no hay retención en el impuesto a las ganancias si no hay ganancia de fuente argentina. La presunción fiscal, como “elemento facilitador” no puede, salvo que decida soportar la consecuencia de la nulidad de la disposición fiscal, violentar el principio constitucional de razonabilidad ni la norma tributaria podría, en su aplicación, subvertir principios generales que hacen al concepto de jurisdicción fiscal de las naciones.



## INTERPRETACIÓN TRIBUTARIA

Tal como se adelantara, acercaremos nuestra opinión en cuanto al tratamiento tributario a dispensar, por parte del agente local pagador, ante una erogación en concepto de honorarios abonados a un sujeto considerado beneficiario del exterior según la Ley 20.628, por tareas desarrolladas íntegramente fuera de territorio nacional argentino, en cuanto al régimen de retención en el tributo antes referido.

A los efectos determinar el tratamiento conviene recordar, previamente, que el Impuesto a las Ganancias - Ley 20.628 responde, en el caso de ganancias percibidas por sujetos no residentes fiscales argentinos, a un criterio territorial para determinar las rentas que estarán alcanzadas por el tributo en los siguientes términos:

Ley 20.628 T.O. 649/1997 “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.”

El Art. 5 Ley 20.628 expresará el principio general encontrando, seguidamente, en los artículos 6 a 13 del texto normativo referido, situaciones excepcionales en base a presunciones de carácter tributario.

El principio de soberanía territorial (basado en normas de derecho consuetudinario) implica su libre ejercicio sobre un territorio, sobre las personas, espacios aéreos, terrestres y, recientemente, mares y espacios subacuáticos reconocidos internacionalmente. 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.

La República Argentina responde a una “tradición jurídica”, a nivel impuesto a la renta, de base territorial. Si la renta no está conectada territorialmente con nuestro territorio, las definiciones jurídicas que aplicamos (salvo excepciones) implican que no existirá, conforme nuestro derecho, jurisdicción fiscal sobre esa renta.

En este sentido resulta interesante acompañar al Art. 5 Ley 20.628 con lo dispuesto en el Art. 127 que no es más que la “cara inversa” de la definición, por exclusión, de la fuente de renta. Esto permitirá advertir cuando se está en presencia de rentas que no podrían ser consideradas de fuente argentina.

“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.”

Para que exista “retención en la fuente” se requiere, previamente, jurisdicción tributaria. La jurisdicción tributaria será definida conforme los parámetros antes 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.
- d.- Que los Art. 5 a 13 establecen las condiciones para existencia de renta de fuente argentina incluso sus 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.

Como “regla de procedimiento” antes de abonar rentas al exterior, el agente local debería seguir los siguientes pasos<sup>1</sup>:

- 1.- Verificar si se trata de rentas de fuente argentina o rentas de fuente extranjera
- 2.- En el caso de que se trate de rentas de fuente argentina verificar si el pago al exterior es realizado a un sujeto que revista, conforme las normas del Impuesto a las Ganancias, el carácter de Beneficiario del exterior
- 3.- Si se presenta 1.- y 2.- verificar el encuadre jurídico de la renta a pagar a los efectos de determinar su referencia en la Ley 20.628 en entre los Art. 5 a 13.

---

<sup>1</sup> Para ampliar el punto puede ser consultado nuestro informe previo en <http://www.sergiocarbhone.com.ar/beneficiarios-del-exterior-retencion-impuesto-a-las-ganancias-por-rentas-de-fuente-argentina.html>



4.- Determinado el encuadre conforme punto 3.- analizar las determinaciones de base conforme Art. 93 Ley 20.628 y, con ello, determinar el impuesto a retener

5.- Verificar si existe CDI con la jurisdicción de residencia fiscal del sujeto beneficiario del pago

6.- Si existe CDI con la jurisdicción de residencia fiscal del sujeto beneficiario del pago conforme RG DGI 3497

### **LA PROBLEMÁTICA DE LOS HONORARIOS ABONADOS A SUJETOS DEL EXTERIOR**

Advertido el encuadre previamente descrito, cabe reflexionar sobre una confusión que se presenta, de forma bastante frecuente, al momento del pago. El último párrafo del Art. 12 Ley 20.628, en el caso de honorarios abonados a sujetos beneficiarios del exterior, dispone lo siguiente:

Art. 12 Ley 20.628 último párrafo: “Asimismo, serán considerados de fuente argentina los honorarios y otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados desde el exterior”.

Una lectura rápida de este párrafo podría llevar al intérprete a entender que todo pago en concepto de honorarios abonado a un sujeto del exterior, por imperio de la fuerza presuntiva del vehículo transcrito, se encontrará alcanzado por la obligación de la retención en el impuesto a las ganancias. En consecuencia, no importarán las transcripciones realizadas de los Art. 5 y 127 Ley 20.628 ni los principios del derecho internacional público.

En este sentido y en referencia a nuestra interpretación del párrafo transcrito, entendemos que en el caso no aplica la presunción dispuesta por el Artículo 12 Ley 20.628 por los siguientes motivos:

a.- Se debe diferenciar la ficción tributaria de la presunción. En este caso estamos frente a una presunción tributaria que no admite prueba en contrario. El Art. 1 párrafo segundo Ley 20.628 dice “Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina”. El Art. 12 establece una presunción tributaria que, conforme el texto legal, no admite prueba en contrario. Sin embargo esta presunción parecería irrazonable para el caso aquí referido.

b.- No debemos olvidar el principio básico del derecho internacional que es el concepto de soberanía territorial y, con ello, el concepto de jurisdicción tributaria. En el caso de una renta abonada por un sujeto argentino, correspondiente a un hecho económico que se desarrolla y perfecciona en el exterior, no existe jurisdicción tributaria. La norma argentina puede “extender” la interpretación por vía de presunciones pero no puede violentar el objeto del tributo dispuesto en el Art. 1 Ley 20.628

c.- La norma bajo comentario expresa “... prestado desde el exterior.”. Para que sea “desde” debe haber un aquí y ese aquí debe ser el territorio nacional. De pretender otra interpretación debería decir, “... prestado en el exterior”, cosa que no dijo.



El término utilizado es “... desde” y, en consecuencia, entendemos que el destino final de la prestación debe ser un sujeto ubicado en territorio Argentino. En este caso no fue un sujeto ubicado en territorio argentino sino que fue un sujeto ubicado fuera de nuestras fronteras.

En el caso de referencia, el trabajo se realiza en el exterior, la renta se abona desde la República Argentina pero no corresponde a un hecho económico desarrollado en la República Argentina.

En este punto resulta fundamental recordar los principios de interpretación de la norma tributaria dispuestos en el Art. 1 ley 11.683 donde se coloca el foco en la interpretación literal de las normas tributarias (SANEAMIENTO Y URANIZACIÓN SA CSJN 1998, ASOCIACION CIVIL JOCKEY CLUB TFN 1997 entre otros):

“ARTICULO 1º — En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.”

En este sentido, cabe darle al término “desde” la interpretación que, conforme el lenguaje común, se concibe.

#### DEFINICIÓN RAE

1. prep. Denota el punto, en tiempo o lugar, de que procede, se origina o ha de empezar a contarse una cosa, un hecho o una distancia. Desde la creación. Desde Madrid. Desde que nací. Desde mi casa. U. t. en locs. advs. Desde entonces. Desde ahora. Desde aquí. Desde allí.

#### JURISPRUDENCIA APLICADA

Dictamen N° 10/2007

Hidroeléctrica El Chocón SA (TF 19399-I) c/DGI CSJN 2013.

Rovafarm Argentina SA y otro c/DGI CNACAF 2015



**RESUMEN**

De la descripción del caso de hipótesis realizado se entiende que las rentas a abonar por el sujeto local no corresponden con una actividad desarrollada, por el beneficiario del exterior, en territorio nacional argentino.

Adicionalmente, de la interpretación del último párrafo del Art. 12 Ley 20.628, basado en el método de interpretación dispuesto por el Art. 1 Ley 11.683, soportado en doctrina judicial de nuestro máximo tribunal constitucional, entendemos que el mismo no será aplicable al caso de referencia por no encontrar la conexión territorial que implica el uso del término “desde”.

De lo expuesto interpretamos que, las rentas a abonar, no se encuentran sujetas a retención en el impuesto a las ganancias por no presentarse el requisito esencial que será existencia de fuente argentina.

Será responsabilidad del contribuyente demostrar que los hechos económicos objeto de referencia se han desarrollado íntegramente en el exterior y no tienen efectos directos en la República Argentina

Dr. Sergio Carbone