

**DICTAMEN D.A.T. 13/13**  
**Buenos Aires, 28 de setiembre de 2012**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Servicios profesionales prestados desde el país a sujetos del exterior. Fuente argentina. Gravámenes análogos en el exterior. Retenciones sufridas. Tratamiento. Convenio de doble imposición con República Federativa del Brasil.

Sumario:

I. Las sumas que le hubieran podido retener a la consultante en oportunidad del pago de los servicios profesionales que hubiera prestado al exterior, devienen en un mayor costo para la contribuyente y, debido a la necesidad de realizarlo a fin de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, la deducción de tal erogación se deberá admitir de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del art. 80 de la Ley Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

II. Sin perjuicio de ello, atento encontrarse involucradas cuestiones comprendidas en un convenio celebrado por la República Argentina para evitar la doble imposición internacional, correspondería elevar las presentes actuaciones a la Subsecretaría de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en orden a su competencia en la materia.

---

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias a las retenciones que le practicaran sujetos residentes en la República Federativa del Brasil, por el pago de servicios profesionales que desarrollara desde sus Oficinas radicadas en territorio nacional.

Al respecto aclara que, conforme la normativa vigente –cfr. art. 5 de la Ley del Gravamen y art. 9 de su decreto reglamentario–, los ingresos provenientes de los servicios que prestara a clientes en el exterior configuran rentas de fuente argentina, no resultando por ende viable computar dichas retenciones como gravámenes análogos pagados en el exterior contra el impuesto correspondiente a dicha fuente.

A su vez expresa que de las disposiciones del convenio para evitar la doble imposición internacional, suscripto entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, tanto el Fisco argentino como el brasilero poseen potestad tributaria sobre la operatoria realizada sometida a consulta.

En función de ello, entiende que corresponde considerar como deducibles las citadas retenciones por ser gastos necesarios, inevitables e ineludibles vinculados con la obtención de rentas de fuente argentina.

Sin perjuicio de lo opinado, la responsable expresa que la presentación de su consulta tiene por objeto "... obtener una confirmación por parte de esa Dirección del criterio enunciado".

II. Descripta la temática traída a consideración, corresponde recordar que mediante Nota N° .../12 (SD.G. ...), notificada el 14/5/12, se le comunicó a la contribuyente que en virtud de que la presente consulta se refiere a temas vinculados a convenios o acuerdos celebrados por la República Argentina para evitar la doble imposición internacional, la misma fue desestimada como consulta vinculante, aclarándole que sería respondida con los alcances del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Aclarado ello, debe señalarse que este servicio asesor abordará el análisis del tema consultado desde un punto de vista teórico y sobre la base de la información brindada por la presentante, ciñéndose a los aspectos que resultan de su competencia.

A tales fines, en primer lugar se entiende necesario establecer si la responsable obtuvo rentas de fuente argentina, tal como lo sostiene en su presentación, o de fuente extranjera.

Sobre el particular, cabe señalar que el art. 5 de la ley del gravamen prevé que: "En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquéllas 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".

A su vez, el inc. c) del art. 9 de la reglamentación incluye, dentro de las ganancias de fuente argentina, entre otras, a "... los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina; ...".

En sentido contrario, el art. 127 de la ley del tributo define como ganancias de fuente extranjera "... las comprendidas en el art. 2, 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".

Del plexo legal mencionado y de su decreto reglamentario se evidencia que la fuente de la ganancia –argentina o extranjera– se determina, salvo ciertos supuestos expresamente previstos, en función del lugar de situación, colocación o utilización económica de los bienes, o bien del lugar de realización u ocurrencia de los actos, las actividades o los hechos susceptibles de producir beneficios.

Es decir, que serán de fuente argentina aquellas ganancias provenientes de la realización en el territorio de la Nación de actos o actividades susceptibles de producir beneficios, mientras que si tales actividades o actos se realizan en el extranjero tal circunstancia determina la fuente extranjera de la ganancia.

En tal orden de ideas, la doctrina ha señalado que por aplicación del art. 5 de la ley del gravamen "... salvo disposición especial, es de fuente argentina el resultado proveniente de: i. una actividad desarrollada en la República Argentina, incluso cuando ella implique situar, colocar o utilizar económicamente algún bien activo en el exterior (sin actividad en el exterior) ..." (cfr. Carlos A. Raimondi-Adolfo Atchabahián "El Impuesto a las Ganancias", Cuarta Edición, pág. 103).

De conformidad con las apreciaciones vertidas y de lo expresado por la responsable en su presentación, cabe concluir que, en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los ingresos obtenidos por la consultante, con motivo de los servicios profesionales que prestara desde el país a sus clientes residentes en el exterior, configuran rentas de fuente argentina.

Por otra parte, cabe ahora analizar las disposiciones contenidas en el convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto por nuestro país con la República Federativa del Brasil ratificado por la Ley 22.675, en función del lugar de residencia del prestatario de la consultante. En orden a ello, y atento a las operaciones objeto de consulta, es de señalar que el apart. 1 del art. 14 establece que: "Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que:

"a) Las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por una sociedad residente del otro Estado contratante ...".

Cabe tener en cuenta que el art. 9 del protocolo aclaratorio del convenio en cuestión establece que las disposiciones del art. 14 también se aplicarán en aquellos casos en que las actividades fueran ejercidas por una sociedad.

Por otra parte, el apart. 3 del art. 23 del convenio dispone que: "Cuando un residente de Argentina obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, Argentina no las someterá a imposición, a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina".

En función de lo señalado, los beneficios obtenidos por la presentante por los servicios que prestara desde el país al exterior resultan de fuente argentina, ello sin perjuicio de que, en el presente caso, puedan someterse a imposición en el exterior en orden a lo establecido en el apart. 1.a) del art. 14 del citado convenio y, por ende, quedar alcanzados por una retención en la fuente.

Habiéndose determinado que el ingreso producido por los servicios profesionales prestados, si bien se considera de fuente argentina, a su vez puede someterse a la retención de un tributo a la renta foráneo, cabe abocarse al tratamiento que corresponde otorgar a dicha exacción.

Sobre tal cuestión, la doctrina ha opinado que el crédito de impuesto por retenciones sufridas en el exterior "... sólo procede cuando estamos en presencia de ganancias de

fuelle extranjera, tornando inaplicable este mecanismo para las exportaciones de servicios que, como vimos, en la mayoría de los casos generan ganancias consideradas como de fuente argentina”.

“Siendo así, el impuesto retenido por el cliente extranjero se transforma en un mayor costo ...” (cfr. Andrés Edelstein “Tratamiento Impositivo de las Exportaciones de Servicios”, Ed. Errepar, Consultor Tributario - junio de 2011).

Cabe señalar que dicho tema ha sido también analizado por esta área asesora mediante la Actuación N° .../10 (DI ...) en oportunidad de tratar una consulta de similares características a la aquí planteada.

En dicho acto de asesoramiento, luego de establecer que los ingresos obtenidos por la consultante configuraban rentas de fuente argentina, en razón de que las mismas derivaban del ejercicio de la actividad empresaria de la responsable que era desarrollada íntegramente en el país, se concluyó que “... si la legislación del país en el cual reside el cliente prestatario de los servicios prevé que los pagos en cuestión efectuados a la firma local constituyen rentas cuya fuente se encuentra ubicada en su jurisdicción, sometiéndolas a imposición mediante la retención de un tributo análogo al impuesto a las ganancias, éste no resulta computable como pago a cuenta para el prestador argentino constituyéndose así en un mayor costo para el prestador argentino”.

En resumen, en atención a lo expuesto, las sumas que le hubieran podido retener a la consultante en oportunidad del pago de los servicios profesionales que hubiera prestado al exterior devienen en un mayor costo para la contribuyente y, debido a la necesidad de realizarlo a fin de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, la deducción de tal erogación se deberá admitir de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del art. 80 de la Ley Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).