

DICTAMEN D.A.T. 16/13
Buenos Aires, 10 de mayo de 2013
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Régimen de retención. Beneficiarios del exterior. Visita de selección nacional deportiva.

Sumario:

Con relación al compromiso que habrían solicitado las autoridades “XL” relativo a no retener suma alguna de los ingresos que perciban sus jugadores –o de quien contratara su participación– en el país en el futuro, cabe señalar que, frente a la inexistencia de un tratado internacional entre ambos países, sólo corresponde aclarar que bajo las circunstancias descriptas deben aplicarse las previsiones de la Ley de Impuesto a las Ganancias conforme con las cuales no existiría retención alguna en la medida en que no existan pagos a los mismos por parte de sujetos locales –sujeto pagador o entidad pagadora local–, ello sin perjuicio de las responsabilidades que podrían caberle a los miembros de la Selección Nacional Argentina de “RR” en orden a las disposiciones de índole tributaria vigentes en la “República de XL”.

I. Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ... en orden a la propuesta efectuada por la División ..., dependiente de la misma, a los efectos de que este servicio asesor tome intervención y se expida sobre el planteo de la Dirección Nacional de Negociaciones Económicas Bilaterales del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, referido al potencial conflicto que podría plantearse, en el marco de la próxima visita – agosto de 2013– de la Selección Nacional de “RR” a la “República de XL”, por la diferente interpretación que en materia de retenciones del impuesto a la renta a beneficiarios del exterior existiría entre ambos países y la responsabilidad fiscal que podría caberles a los componentes de la mencionada Selección.

Sobre el particular la mencionada Dirección Nacional informa que las autoridades del “XLService” –autoridad fiscal en la “República de XL”– habrían solicitado a la Unión Argentina de “RR”, conforme informara la auditora de dicha organización, que retuviera el quince por ciento (15%) en concepto de impuesto a la renta sobre los sueldos, premios e ingresos percibidos por los jugadores argentinos que hubieran jugado el partido en la “República de XL”, en el marco del RR Championship (Newnew, 18/8/12), suma que debería ser remitida a la “XLService”, “... quien extenderá los correspondientes comprobantes de retención”, señalando al respecto que dicho país cuenta con un sistema de retención que es aplicable a no residentes que perciben rentas de “XL”.

Asimismo aclara que ni los jugadores del seleccionado nacional de RR, como tampoco la Unión Argentina de RR, percibieron por la participación en dicho torneo renta

sudafricana alguna, aclarando que tanto los sueldos como los premios que se abonaron al plantel nacional provinieron de ingresos de fuente argentina, agregando que el requerimiento del fisco sudafricano, surgiría por falta de información oficial y que la “XLService” sólo eximiría de la retención antes referida, en la medida en que la Unión Argentina de RR, pudiera demostrar con nota del fisco argentino (A.F.I.P.), que igual tratamiento se ha aplicado a los jugadores de “XL” por su desempeño en nuestro país en agosto de 2012 y en el marco del mismo torneo.

En virtud de ello, solicita que este organismo, de corresponder, extienda una nota en la cual manifieste que no se ha retenido impuesto alguno al equipo sudafricano que ha disputado los partidos en Argentina y que, para este caso, debe prevalecer la “reciprocidad” en el tratamiento a los jugadores de ambos países.

II. Receptado dicho planteo por la Dirección de ... de esta Administración Federal, la División ..., dependiente de la misma, interviene y se expide el informe obrante a fs. 4/7.

En el precitado informe, con respecto a la comunicación cursada por el funcionario del “XLService”, se expresa que: “... el Fisco ‘XL’ estaría en condiciones de comprometerse a no someter a imposición a los jugadores de ‘RR’ del equipo nacional argentino si las autoridades fiscales argentinas se comprometieran por escrito a no gravar a los jugadores ‘XL’ ...”, agregando, en contraposición a lo señalado por la Dirección Nacional de Negociaciones Económicas Bilaterales, que: “De ello se desprende que las autoridades sudafricanas no estarían solicitando una declaración que indique que los jugadores ‘XL’ no han sufrido retención alguna sobre sus ingresos cuando se presentaron a jugar en la Argentina, sino que se solicita un compromiso de que éstos no serán gravados en el futuro”.

Además, la División preopinante aclara que las disposiciones fiscales relativas al caso – Secciones 47.A a 47.K de la Ley de Impuesto a la Renta de “XL” (Income Tax Actuación N° 68/62)–, establecen que: “... los deportistas extranjeros que lleven a cabo actividades en dicho país deben tributar el impuesto a la alícuota del quince por ciento (15%) sobre los pagos que perciban por dichas actividades. Esta obligación se deberá cumplir o, bien, mediante retención en la fuente efectuada por el sujeto pagador residente o, bien, mediante declaración jurada presentada por el deportista del exterior dentro de los treinta días de percibidas las rentas”.

Por otra parte, con relación al tratamiento impositivo a dispensar en el país a los beneficiarios del exterior de ganancia de fuente argentina, la citada División expresa que, en función de lo normado en los arts. 1 y 5 de la ley del gravamen, las actividades realizadas en nuestro país están sujetas al mismo tributando vía retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo, siendo el sujeto pagador local el obligado a retener e ingresar el importe correspondiente, siempre que existan pagos.

En razón de ello entiende necesario “... definir el tratamiento aplicable en aquellos casos en que las rentas obtenidas por los beneficiarios del exterior, y sujetos al impuesto conforme la normativa vigente, sean pagados por sujetos que también revistan la calidad de no residentes, a los efectos de determinar la responsabilidad del beneficiario del exterior ante la falta de retención en la fuente sobre sus ganancias gravadas”.

En orden a disipar dicho interrogante y a los efectos de definir la procedencia de lo requerido por las autoridades fiscales sudafricanas a través del Ministerio de Relaciones

Exteriores y Culto, luego de referir las normas que considera pertinentes, propone la intervención de esta Área.

III. Descripta la cuestión traída a consideración, se entiende oportuno efectuar las siguientes consideraciones:

En primer lugar cabe señalar que el tercer párrafo del art. 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones, dispone que: “Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Tít. V”.

A su vez, el art. 5, 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 de producir beneficios, ...”.

Por su parte, el Tít. V de la ley, referido a la forma en que recae el tributo sobre las rentas de beneficiarios del exterior, en el primer párrafo del art. 91 establece que, cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a tales beneficiarios, salvo las excepciones contempladas en el mismo, “... 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”.

Además, la precitada norma en su último párrafo precisa que: “Se considerará beneficiario del exterior aquél que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios”.

Complementando el marco normativo que se estima aplicable a la cuestión debatida, corresponde traer a colación el art. 5 de la ley procedimental vigente, que en su primer párrafo establece que: “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, los que sean contribuyentes según las leyes respectivas, sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el art. 8, inc. d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: ...”.

De la normativa transcripta se desprende que la noción de beneficiario del exterior adquiere existencia para la norma solamente en tanto pueda atribuirse al correspondiente sujeto la obtención de ganancias de fuente argentina, razón por la cual, sin la verificación de este requisito, no nace el hecho imponible susceptible de generar la obligación de pago del impuesto.

Asimismo, se evidencia que el desarrollo de una actividad en el país por un sujeto del exterior constituye un supuesto generador de rentas de fuente argentina, satisfaciéndose

el tributo correspondiente mediante un régimen de retención en la fuente a cargo del pagador de dichas rentas al momento del pago, siendo el sujeto retenido el beneficiario no residente en Argentina o beneficiario del exterior.

Como expresa la doctrina “... para que se verifique el hecho imponible en cabeza del sujeto residente en el exterior, deben existir ganancias de fuente argentina que le sean atribuibles; en las palabras de Atchabaian (1) ‘... si este requisito no se verifica no nace el hecho imponible’ ...”, agregando que: “... El art. 91 de la Ley del Impuesto, en su cuarto párrafo, define como ‘... beneficiario del exterior aquél que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia en el mismo’ (Luis O. Fernández “Impuesto a las Ganancias”, Editorial La Ley, págs. 843 a 845).

Con relación al régimen retentivo sobre este tipo de ganancias previsto en la ley en trato, se deduce que su fundamento es la dificultad o imposibilidad del Fisco de verificar, fiscalizar y ejercer acciones de cobro con relación a un sujeto pasivo domiciliado fuera del país y, en tanto la ley le concede a la retención practicada al beneficiario del exterior el carácter de pago único y definitivo, ello implica que con dicha retención el beneficiario del exterior cumple con la totalidad de su obligación fiscal en la Argentina, eximiéndose del requisito de presentar la declaración jurada anual que se exige a los sujetos residentes.

De allí que la ley disponga que el sujeto pagador no puede invocar la imposibilidad de retener a los fines de evitar el ingreso del gravamen, por cuanto de verificarse tal supuesto los ingresos indicados estarán a su cargo, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.

Sentado lo que antecede, una cuestión relevante a destacar es que las previsiones legales bajo análisis sólo cobran virtualidad en tanto el carácter de pagador de las rentas de fuente argentina lo asuma un sujeto local, dado que nada podría exigirse a un pagador foráneo que mal podría resultar obligado, en la situación bajo análisis, a cumplir con el rol de agente de retención conforme con las disposiciones de normas locales que no le son exigibles y cuyo cumplimiento se circunscribe a sujetos del ámbito local.

Dicho de otra manera, sólo será posible retener el gravamen en la medida en que existan pagos realizados por sujetos locales; por ende, cualquier retribución percibida por beneficiarios del exterior por su actividad en el país, que no sea pagada por sujetos locales, no generaría ninguna obligación tributaria, quedando al margen del régimen retentivo y del tributo.

Adicionalmente, cabe tener presente que, de acuerdo con el art. 5 de la ley ritual más arriba transcrito, la calidad de contribuyente se asume en tanto se verifique el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias “... en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria ...”, por lo que los sujetos del exterior sólo podrían revestir dicha calidad frente a la existencia de un pago por un sujeto local –sujeto pagador o entidad pagadora local– que origine la obligación tributaria, lo que no se verificaría en el caso.

Consecuentemente, respecto al planteo del área remitente tendiente a “... definir el tratamiento aplicable en aquellos casos en que las rentas obtenidas por los beneficiarios del exterior, y sujetos al impuesto conforme la normativa vigente, sean pagados por

sujetos que también revistan la calidad de no residentes ...”, corresponde señalar que tal tratamiento no se encuentra regulado en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En línea con ello, tampoco habría posibilidad de “... determinar la responsabilidad el beneficiario del exterior ante la falta de retención en la fuente ...”, por cuanto para que se dé la misma tendrían que cumplirse dos presupuestos de hecho, esto es, el hecho imponible que genera la obligación tributaria en cabeza del sujeto pasivo y el presupuesto de responsabilidad, el cual es atribuido al sujeto pagador o entidad pagadora local y no al beneficiario del exterior que, de por sí, al estar radicado en el exterior, queda liberado de toda responsabilidad ante el Fisco.

Por otra parte, vale precisar que, de acuerdo con lo que surge de la presentación, los jugadores locales percibirían sueldos y premios de la Unión Argentina de “RR”, lo que denota la existencia de una relación de dependencia con dicha institución generadora de rentas de fuente local para los mismos, ello así aún cuando implicara la eventual y esporádica participación en eventos deportivos en el exterior, ello sin perjuicio del derecho que pueda asistirle en este caso al Fisco extranjero, dada la inexistencia de un convenio entre ambos países que dirima las potestades tributarias de cada uno.