



## **AGENTES DE RETENCIÓN LOCALES**

### **APLICACIÓN CONVENIO PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**

#### **ADVERTENCIA INICIAL**

El presente texto fue pensado para distribución gratuita por internet de modo tal que me he visto obligado a no “indagar” o no adentrarme en el concepto jurídico o técnico de diferentes elementos que hacen a la obligación del agente de retención local ante la necesidad de pago a un sujeto del exterior. Será por ello que el texto es enunciativo y ejemplificativo dejando por advertencia que, al momento de realizar pagos a sujetos beneficiarios del exterior, el análisis a realizar deberá ser, forzosamente, mucho más “profundo” que el realizado en este documento. La fuente de la renta no siempre se presenta como un elemento de clara determinación como advierten diferendos resueltos en el marco de la CSJN ante contratación de servicios informáticos por empresas aeronáuticas; la determinación del concepto de renta presenta, en algunas situaciones, diferencias en cuanto al encuadre el cual puede incluso verse modificado por aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. Sumado a esto la intervención de representantes de sujetos del exterior puede desplazar obligaciones retentivas, ante la inobservancia de las suyas por parte del agente pagador, al agente representante fiscal el que, no siempre, será el representante legal.

Con todo, las consideraciones a realizar dependerán del encuadre del negocio que se encuentre analizando debiendo, en cada situación, darse al estudio detallado.

El presente documento debe ser entendido solo como una invitación a conocer el principio general y recordar “viejas” normas, lamentablemente en desatención por importante cantidad de sujetos, que requieren siempre repaso y aplicación.



## I.- INTRODUCCIÓN

Sabido es que la República Argentina en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628 T.O. 649-1997) basa su criterio de imposición, diseñado en el Art. 1 de la norma mencionada, sobre el principio de “renta mundial” para sujetos residentes fiscales Argentinos y sobre el principio de la “fuente” renta para aquellos que sean categorizados como beneficiarios del exterior en orden a no ser reconocidos como residentes fiscales Argentinos<sup>1</sup>.

“Artículo 1° - Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley. Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior 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 gravámenes 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. Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33.”

En el presente artículo nos ocuparemos de analizar las obligaciones relacionadas con aquellos contribuyentes que deben realizar pagos a sujetos caracterizados como “beneficiarios del exterior” conforme las normas de la Ley 20.628.

En este sentido se debe recordar que, por el especial carácter que presenta el sujeto beneficiario de pago, el agente local viene a asumir ya no solo una responsabilidad signada por ley que bien podemos caracterizar como “carga pública” sino que, sumado al hecho de su derecho natural de repetición contra el sujeto del exterior y por el impuesto cancelado, debemos advertir que viene a realizar una suerte de “sustitución” en la relación jurídico tributaria material entablada ante la situación de pago de rentas sujetas al régimen retentivo. De esta manera el agente local de pago será responsable no solo por la determinación e ingreso del gravamen a retener sino que, además, en el caso de determinación incorrecta del valor a retener (por caracterización o encuadre incorrecto o bien, como puede suceder, por aplicación incorrecta de Convenios para Evitar la Doble Imposición

---

<sup>1</sup> En cuanto a las condiciones para que un sujeto sea considerado residente fiscal Argentino se deben analizar los Art. 119 y ss de la Ley 20.628. Asimismo puede consultarse el artículo de propia autoría <http://www.sergiocarbone.com.ar/archivos/2015-10-02%20-%20RESIDENCIA%20FISCAL%20-%20PERDIDA%20DE%20RESIDENCIA%20-%20EN%20EL%20MARCO%20DE%20LA%20LEY%2020.628.pdf> entre otros.



Internacional que, a rigor de verdad, es el principal objeto del presente documento) serán responsable por el gravamen ingresado en defecto.

Por lo expuesto es que nos dedicaremos a identificar los principales elementos que permitirán a los sujetos locales detectar cuando se está frente a rentas por las cuales se encuentre obligado a retener impuesto a las ganancias en su carácter de pago a un sujeto caracterizado como Beneficiario del Exterior, la correspondencia o no de aplicación de normas para evitar la Doble Imposición Internacional y, por último, normas procedimentales establecidas por el Fisco Nacional.



## **II.- FUENTE ARGENTINA**

En la introducción de este breve trabajo dejamos sentado el principio liminar dispuesto por el Art. 1 Ley 20.628 por cuanto, en lo que corresponda a sujetos encuadrados como beneficiarios del exterior, corresponderá retención en el impuesto a las ganancias siempre que se obtengan rentas que, conforme nuestro derecho fiscal interno, sean consideradas de “fuente argentina”.

De lo dicho, lo primero que debe realizar el agente de pago local es un análisis detenido del tipo de renta a abonar para detectar la fuente y, para ello, deberemos considerar lo dispuesto en el Art. 5 Ley 20.628 que establece el principio liminar en cuanto al punto bajo referencia:

“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

Adicionalmente a las disposiciones del Art. 5 Ley 20.628 podremos encontrar un “segundo grupo” normativo dentro del mismo cuerpo legal que establece precisiones en cuanto a conceptos de renta a fines de establecer la fuente de los mismos:

Art. 6º - Las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en el territorio nacional, se considerarán ganancias de fuente argentina. Cuando la garantía se hubiera constituido con bienes ubicados en el exterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.

Art. 7º - Los intereses de debentures se consideran íntegramente de fuente argentina cuando la entidad emisora esté constituida o radicada en la República, con prescindencia del lugar en que estén ubicados los bienes que garanticen el préstamo, o el país en que se ha efectuado la emisión.



Art. ... - Se considerarán ganancias de fuente argentina los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento estable comprendido en el inciso b) del artículo 69.

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por esta ley para los resultados originados por la misma.

Art. 8º - Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Por su parte, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera.



Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la presente ley.

Asimismo, no se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones comprendidas en el presente artículo que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, supuesto en el que deberán aplicarse las normas del citado artículo 15.

En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional —de público y notorio conocimiento— a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente —exportador o importador— deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional”

Sin embargo, el principio antes mencionado no es el único aprehendido por la norma del tributo señalado siendo estas solo las consideraciones “generales y de base cierta”. Adicionalmente a este criterio “cierto” de reconocimiento de fuente de la renta encontraremos diferentes disposiciones



que presentan una serie de presunciones de fuente para diferente tipos de renta a abonar en los Art. 9 a 13 Ley 20.628:

“Art. 9º - Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al DIEZ POR CIENTO (10 %) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

Asimismo, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el DIEZ POR CIENTO (10 %) de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.

Las presunciones mencionadas en los párrafos precedentes no se aplicarán cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva.

En el caso de compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, se presume, sin admitir prueba en contrario, que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al VEINTE POR CIENTO (20 %) de los ingresos brutos originados por tal concepto.

Los agentes o representantes en la República, de las compañías mencionadas en este artículo, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto.

Las ganancias obtenidas por compañías constituidas o radicadas en el país que se ocupan de los negocios a que se refieren los párrafos precedentes, se consideran íntegramente de fuente argentina, con prescindencia de los lugares entre los cuales desarrollan su actividad.



Art. 10 - Se presume que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al DIEZ POR CIENTO (10 %) de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.

Facúltase al PODER EJECUTIVO a fijar con carácter general porcentajes inferiores al establecido en el párrafo anterior cuando la aplicación de aquél pudiere dar lugar a resultados no acordes con la realidad.

Art. 11 - Son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país.

En el caso de cesiones a compañías del extranjero -reaseguros y/o retrocesiones- se presume, sin admitir prueba en contrario, que el DIEZ POR CIENTO (10 %) del importe de las primas cedidas, neto de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.

Art. 12 - Serán consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- que actúen en el extranjero.

Asimismo, serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

Art. 13 - Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el CINCUENTA POR CIENTO (50 %) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de:





- a) Películas cinematográficas extranjeras.
  
- b) Cintas magnéticas de video y audio, grabadas en el extranjero.
  
- c) Transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior.
  
- d) Servicio de télex, telefacsimil o similares, transmitidos desde el exterior.
  
- e) Todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Lo dispuesto en este artículo también rige cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo.”

De la lectura de los artículos señalados, además de advertir que la “separación” realizada en este texto entre a.- principios generales de atribución fuente de la renta, b.- aclaraciones y c.- presunciones no presenta una división clara puesto que incluso lo dispuesto en el Art. 12 Ley 20.628 podríamos haberlo incluido en el punto a.-, advertimos que la separación realizada es solo a los fines enunciativos o para transmitir un concepto pero en nada modificará las responsabilidades del agente de retención local de cara a la situación cierta de realizar un pago a un sujeto beneficiario del exterior.

Realizada la advertencia podemos ver entonces que

- a.- siempre que se deba realizar un pago a un sujeto caracterizado como beneficiario del exterior.
  
- b.- siempre que este pago corresponda a rentas originadas en fuente Argentina



c.- sin importar si la definición de renta de fuente Argentina se relaciona con una ubicación “cierta” de la fuente o una presunción legal.

Existirá entonces la obligación de retener el impuesto.



### **III.- DETERMINACIÓN DEL MONTO A RETENER**

Detectada la obligación de actuar como agente de retención en el impuesto a las ganancias por rentas abonadas que posean fuente en Argentina y correspondan a beneficiarios del exterior, se deberán aplicar las normas del Art. 91 a 93 Ley 20.628. Estas normas determinan, según el tipo de renta de que se trate, la base imponible (cuando correspondiere) y la alícuota de retención a aplicar.

Adviértase que la determinación de la base imponible de la retención a efectuar podremos encontrarla dispersa en el texto legal dado que, para ciertas fuente de renta, la base imponible se ajusta a lo presumido como “fuente de renta” mientras que, para otras rentas, la base imponible puede ser determinada sobre “base cierta” o bien conforme las presunciones de base del Art. 93 Ley 20.628 debiendo aplicar, en todos los casos y salvo aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición, las alícuotas nominales y su resultante efectivo dispuesto en el mencionado artículo:

“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.

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 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.

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.

Art. 93 - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la Ley de Transferencia de Tecnología al momento de efectuarse los pagos:

1. El SESENTA POR CIENTO (60 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

2. El OCHENTA POR CIENTO (80 %) de los importes pagados por prestaciones



derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.

b) EL TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un período de hasta DOS (2) meses en el año fiscal.

c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:

1. El cuarenta y tres por ciento (43%) cuando el tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la Ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables —excepto automóviles — otorgadas por los proveedores.

También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el tomador sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 49 de la presente ley, una persona física o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja



tributación de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo fisco. Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo banco central u organismo equivalente.

Idéntico tratamiento se aplicará cuando los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista convenio de reciprocidad para protección de inversiones, siempre que su registración en la República Argentina conforme a las disposiciones de la Ley 23.576 y sus modificaciones, se realice dentro de los dos (2) años posteriores a su emisión.

2. El cien por ciento (100%) cuando el tomador del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 49 de la presente ley, excluidas las entidades regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones, una persona física o una sucesión indivisa y el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior.

... El cuarenta y tres por ciento (43%) de los intereses originados en los siguientes depósitos, efectuados en las entidades regidas por la ley 21.526:

1. Caja de ahorro.
2. Cuentas especiales de ahorro.
3. A plazo fijo.



4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

d) El SETENTA POR CIENTO (70 %) de las sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a SEIS (6) meses en el año fiscal.

e) El CUARENTA POR CIENTO (40 %) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.

f) El SESENTA POR CIENTO (60 %) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

g) El CINCUENTA POR CIENTO (50 %) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.

h) El NOVENTA POR CIENTO (90 %) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos f) y g), los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención,



mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

Las disposiciones de este artículo no se aplicarán en el caso de ganancias a cuyo respecto esta ley prevé expresamente una forma distinta de determinación de la ganancia presunta.”

A los fines de clarificar el punto presentaremos algunos ejemplos:

CONCEPTO	NORMA	IMPORTE	PRESUNCION BASE	BASE	ALICUOTA	RETENCION
AGENCIA NOTICIAS INTERNACIONALES	Art. 10 Ley 20.628	10.000,00	0,10	1.000,00	0,35	350,00
	<i>Nota: aplicación Art. 91 Ley 20.628. Art. 92 Ley 20.628</i>					
DERECHO DE AUTOR	Art. 5 Ley 20.628	10.000,00	0,35	3.500,00	0,35	1.225,00
	<i>Nota: aplicación Art. 93 Ley 20.628</i>					

Advierta el presente cuadro como ejemplificativo y es presentado de manera extremadamente resumida así como es presentado de la misma forma los elementos requeridos para determinar el cargo retentivo correctamente. A los fines de determinar correctamente la retención a aplicar deberán atenderse a que, generalmente, las obligaciones de pago con sujetos del exterior se encuentran determinadas en divisas lo que obligará a considerar “normas de conversión” en el impuesto a las ganancias a fin de determinar, en pesos, el valor a retener. Asimismo, se deberá considerar la necesidad de “incrementar” la obligación de pago con el sujeto del exterior en el caso de que el impuesto se encuentre a cargo del sujeto local; mecanismo comúnmente denominado GROSSING UP. Por último, el encuadre de la renta a abonar, en algunos casos, presenta ciertas dificultades que demanda, para dicho pago, realizar un estudio jurídico-tributario del concepto de renta generadora de la obligación de pago.





#### IV.- LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El Art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional establece que los acuerdos internacionales tendrán jerarquía superior a las leyes locales. De esta manera antes de efectuar la retención objeto del presente documento a beneficiarios del exterior se deberá constatar la existencia de un convenio que disponga variaciones a las normas de orden local mencionadas. Deviene de lo mencionado que, ante la existencia de un C.D.I. se deberá verificar:

- a.- Que jurisdicción tiene capacidad de imposición sobre determinado tipo de renta
  
- b.- En el caso de que la jurisdicción que posea capacidad de imposición sobre determinado tipo de renta se deberá verificar si existen límites a dicha capacidad (lo que puede derivar en alícuotas máximas efectivas de retención en la fuente)

Los C.D.I. se aplican a los sujetos residentes en cualquiera de las jurisdicciones contratantes y, en cuanto interesa al objeto del presente documento, siendo que estamos analizando la aplicabilidad de un C.D.I. al pago a realizar a un sujeto beneficiario del exterior, lo primero que deberemos analizar es si el beneficiario del pago, **al momento de cada pago**, se un sujeto residente fiscal de la jurisdicción con la cual la República Argentina posee un tratado para evitar la doble imposición internacional.

Será este entonces el punto más controvertido dado que ello se encuentra regulado por la RG DGI 3497 que, habitualmente olvidada, podrá generar obligaciones y responsabilidades importantes al agente de pago que no respete sus disposiciones. Concretamente, y sin analizar la legalidad de la mencionada norma, esta requiere que a.- ante cada pago a efectuar a un beneficiario del exterior, b.- en el caso de requerir aplicación de un C.D.I. determinado, c.- sea presentado un documento conforme modelo en anexo, d.- en el cual se certifique la residencia fiscal del sujeto del exterior.



A los fines informativos y considerando que habitualmente esta norma no es considerada por diversos agentes de pago, se deja transcripción de la misma:

ANEXO RG DGI 3497 –

RG 3497 – DGI – ACREDITACIÓN RESIDENCIA FISCAL EN JURISDICCIÓN CON CDI

Resolución general 3497

Mayo 6 de 1992

VISTO el procedimiento establecido por la resolución general 2529 y su modificatoria, con relación a las retenciones de que son objeto determinados beneficios de fuente argentina, y

CONSIDERANDO:

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.

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.

Que ha tomado la intervención que le compete la Dirección de Legislación.

Que la presente se dicta en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 7 y 29 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y el artículo 39 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.



Por ello,

El Director General de la

Dirección General Impositiva,

RESUELVE:

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.

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.

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.

Artículo 4 .- El agente de retención o percepción deberá conservar en su poder los duplicados de la totalidad de las declaraciones juradas que mensualmente le sean presentadas de conformidad con lo dispuesto en los artículos precedentes, y suministrar a este Organismo la pertinente información en la forma y plazos dispuestos en la resolución general 3399 y sus modificaciones.

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.

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.



Artículo 7 .- El cumplimiento de la presentación de la declaración jurada a que alude el artículo 2, no resultará obligatorio -salvo lo previsto en el segundo párrafo del artículo 3 - cuando el monto del impuesto que en definitiva corresponda retener o percibir, no supere en transcurso de cada semestre calendario, el importe de mil pesos (\$ 1.000.-).

Artículo 8 .- A los efectos de la determinación del importe referido en el artículo anterior, deberá considerarse el último valor de cotización -tipo vendedor- de la moneda extranjera suministrado por el Banco de la Nación Argentina, correspondiente al día hábil inmediato anterior a aquel en que se efectivice el giro de la respectiva renta.

Artículo 9 .- Déjase sin efecto, desde su vigencia, la resolución general 3454.

Artículo 10 .- La presente resolución general será de aplicación para los pagos que se efectivicen a partir del 1º de julio de 1992, inclusive.

#### ANEXO RESOLUCION GENERAL 3497

(Anexo sustituido por art. 1º 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.

Lieu et Date:

Cachet du bureau fiscal.

Signature de l'Autorité Compétente.





DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)