



SOBRE LAS CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR CON LA RG DGI 3497

CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL Y OTROS ELEMENTOS A ENTREGAR POR BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR
AL MOMENTO DE SOLICITAR APLICACIÓN UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN
INTERNACIONAL.



ÍNDICE

DISPOSICIONES DE LA RG DGI 3497	5
PIRELLI NEUMÁTICOS SA – EL LÍMITE ES LA RETENCIÓN JURISDICCIÓN FISCAL	8
ARANAMI SA TFN 2018 – FORMA JURÍDICA MATA REALIDAD ECONÓMICA.....	10
TELEFONICA MÓVILES ARGENTINA SA CNACAF 2014 – SE HACE LO QUE SE PUEDE.....	13
RESUMEN	16



Lo primero que debemos considerar es que por norma procesal se impone al agente de retención la obligación de, al momento de efectuar un pago, verificar y acreditar que el sujeto beneficiario del mismo reviste el carácter de beneficiario del exterior en los términos del Art. 120 y ss Ley 20.628. Adicionalmente, en el caso de que el beneficiario del pretenda gozar de las ventajas derivadas de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, éste deberá acreditar cierta relación respecto de la jurisdicción de residencia y respecto de la jurisdicción originaria del pago. A su vez, el agente pagador, queda obligado a constatar el cumplimiento de estas condiciones por el sujeto beneficiario del pago. Para ello se determina un procedimiento detallado en la RG DGI 3497, actualizado por la RG AFIP 2228.

Las dificultades se presentarán cuando deseamos indagar en relación al tipo de obligación que imponen las mencionadas normas reglamentarias o quienes son los sujetos sobre las que las obligaciones recaen. A lo expuesto, revestirá de mayor importancia reconocer quienes serán los sujetos sobre los que las consecuencias de la inobservancia de las normas presentarán inmediatos perjuicios económicos. Rápidamente podríamos pensar que, ante el incumplimiento de las normas que serán objeto de referencia, las consecuencias recaerán sobre el agente pagador, sujeto local, claramente subordinado a las normas reglamentarias dispuestas por el organismo de contralor fiscal local.

Por otro lado debemos considerar que, de dar cumplimiento a las normas locales y, en el caso, cuando no se cumplan los extremos formales requeridos por las mencionadas normas reglamentarias, el inmediato sujeto incidido podría ser el beneficiario del exterior cuando, en los hechos, se hubiera pactado que el impuesto a las ganancias retenido será detráido del monto nominal objeto del contrato. Bajo esta figura deberemos señalar como han interpretado nuestros tribunales el uso del vehículo normativo reglamentario dispuesto por parte de la Administración Federal cuando, en ciertos casos, podría colocar al Estado Nacional frente a una hipótesis de incumplimiento del derecho internacional público toda vez que los tratados internacionales, a partir de la reforma de 1994 realizada en la constitución nacional, poseen rango supra legal y, como sabemos, nuestra nación ha adherido a las prescripciones de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados¹.

En este contexto e intentando ser lo más breves posibles, sobre la base de nuestra intención inicial de desarrollar el texto de manera práctica y con un diálogo, si se quiere, coloquial, nos hemos dado a analizar, sobre la base de diversa casuística jurídica, como han delimitado nuestros tribunales el cumplimiento de la RG DGI 3497 y su modificatoria RG 2228, la importancia que se ha observado en el caso, el efecto vinculante de su observancia y, por sobre todo, las consecuencias y el contexto en el cual se podría

¹ Art. 27 Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados: "Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"



“defender” un incumplimiento de las normas reglamentarias. Nos pareció importante darnos al restudio que aquí presentamos porque al poco de consultar doctrina especializada advertimos, en referencia a la RG DGI 3497, comentarios en ataque de una posible “dudosa constitucionalidad”.

Creemos que afirmaciones como las mencionadas son muy peligrosas dado que la constitucionalidad de una norma, por exceso del poder reglamentario (que podría ser el caso), como veremos, no solamente depende del análisis del caso puntual sino también de la diligencia probatoria y actuación del contribuyente posiblemente lesionado. Por otro lado hemos detectado una importante cantidad de documentos de doctrina en los que se resumen las disposiciones de las normas reglamentarias, las consecuencias del incumplimiento de parte del contribuyente y, en el mejor de los casos, alguna referencia jurisprudencial donde tangencialmente se ha tocado el tema. En este contexto creemos importante trabajar sobre algunos conceptos como ser:

- a.- Consecuencias del Incumplimiento (algo trivial si se quiere)
- b.- Línea demarcatoria jurisprudencial en torno a lo que nos permitiremos llamar “la vigencia temporal del incumplimiento”²
- c.- Extremo para demostrar una situación de “imposible incumplimiento”. Negligencia del contribuyente. Negligencia probatoria. Alegato dogmático.

En esta empresa nos conduce el único objetivo de encontrar la correcta interpretación jurídica del precepto normativo y, para ello, nos serviremos de las enseñanzas que vocales y magistrados han dispuesto en diferentes antecedentes judiciales bien directamente o bien indirectamente (cuando no puede ser interpretada la solución del caso si previamente no se entiende tomada una decisión en el marco de las consecuencias del cumplimiento o incumplimiento de los requisitos dispuestos por las normas objeto de estudio).

En resumen: lo que intentaremos será encontrar la “salida del laberinto” en el que el contribuyente puede encontrarse ante una situación tan común como aquella en la que el beneficiario del exterior entrega un certificado de residencia fiscal pero este no se ajusta a las prescripciones de la RG DGI 3497, actualizado por la RG AFIP 2228. Tan sencillo. Tan complejo.

² Demostraremos que no existe incumplimiento si, en los hechos, el contribuyente acredita posteriormente que el sujeto sería beneficiario del CDI. Caso contrario se colocaría una situación formal por encima de las disposiciones de un CDI violentando las máximas interpretativas de la CVDT.



DISPOSICIONES DE LA RG DGI 3497

La RG DGI 3497 determina que los sujetos destinatarios de la norma mencionada son los beneficiarios del exterior que, al momento de percibir rentas consideradas de fuente argentina, de tener éstas un tratamiento preferencial en un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional respecto del que correspondería conforme Art. 91 a 93 Ley 20.628, a los efectos de gozar del mencionado tratamiento preferencial, deberán cumplir con las disposiciones de la mencionada normativa reglamentaria. Lo dicho queda dispuesto en el Art. 1 RG DGI 3497 en los siguientes términos:

“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.”

Las obligaciones dispuestas en la norma bajo referencia tiene como objetivo que el sujeto beneficiario del exterior acredite su condición de residente a los efectos fiscal en la jurisdicción co-contratante de manera que el agente pagador, residente fiscal local, deba aplicar las disposiciones del CDI en referencia a la renta que sufrirá la detracción impositiva. Lo expuesto lo advertimos en el Art. 2 RG DGI 3497:

“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.”

A refuerzo de lo expuesto, sumado al hecho de que la norma de referencia establece en los Art. 3 y 4 una obligación a cargo de un sujeto del exterior, pasa a dictar como deberá operar el agente pagador local si, al momento de ejecutar la erogación, no cuenta con el original del certificado modelo requerido por la norma reglamentaria. Inhabilita la aplicación del CDI en todo lo que hace referencia a las resignaciones y limitaciones de jurisdicción fiscal que podría haber pactado la Nación Argentina ante una relación de pago a un beneficiario del exterior:



“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”

Por último, la norma establece un modelo a seguir por la autoridad fiscal del exterior a los efectos de certificar que el sujeto beneficiario de las rentas cumple con las condiciones requeridas por el CDI y, con ello, gozar de los beneficios por éste dispuesto.

Al inicio de nuestro escrito nos preguntábamos a quién iba dirigida la norma reglamentaria, es decir, quién sería el sujeto incidido jurídicamente en cuanto a normas de cumplimiento. ¿Sería el sujeto local que, a los efectos de aplicar las normas del CDI en cuanto a alícuotas máximas de retención, debe contar con un certificado extendido a favor del sujeto del exterior y con las condiciones indicadas en el Anexo I de la RG DGI 3497?. ¿Sería el sujeto del exterior que, siendo beneficiario de una renta considera de fuente argentina por normas locales debe soportar una carga formal impuesta por una autoridad fiscal extranjera?.

Kelsen enseña que estamos en presencia de una norma jurídica si su incumplimiento acarrea un perjuicio para el sujeto que se distendiera en su observancia. No hay dudas de que la mencionada norma reglamentaria, ante su inobservancia, acarrea una consecuencia jurídica. La duda podría ser para quién es una norma jurídica.

Para el agente pagador que, al momento de abonar, no cuenta con el certificado en los términos de la RG DGI 3497 y, en consecuencia, no aplica las disposiciones de la RG 3497 podría soportar un mayor costo por operar con el beneficiario del exterior si el impuesto se encuentra a su cargo. En el caso de que el impuesto se encuentre a cargo del sujeto del exterior (situación poco común en contrataciones internacionales si el prestador se ha versado en derecho internacional tributario) claramente la norma presenta consecuencias a su acervo patrimonial. Ahora bien, en el caso de que el agente pagador no advierta la inobservancia a la RG DGI 3497 de parte del sujeto del exterior e, independientemente de ello, aplique las normas convencionales, rápidamente observamos que para el beneficiario del exterior, donde las normas no han causado perjuicio alguno, ésta será simplemente una expresión de la voluntad estatal pero no una norma jurídica (no ha tenido consecuencias para el sujeto del exterior). La norma, en tanto norma jurídica, tendrá consecuencias para el agente local que, en lo que hace al objeto de regulación, el agente pagador habrá incumplido en su obligación de actuar como agente de retención en el impuesto a las ganancias.

Independientemente de lo expuesto no podemos perder de vista que el objeto de la RG 3497 está direccionado al sujeto beneficiario del exterior y en referencia a las limitaciones en el ejercicio de la



jurisdicción tributaria local de la República Argentina (limitaciones a las alícuotas efectivas de imposición para rentas de fuente argentina).

Con esto en mente nos parece interesante repasar lo sucedido en el antecedente PIRELLI NEUMÁTICOS en todas las instancias: Tribunal Fiscal de la Nación, Cámara y Corte Suprema de Justicia de la Nación.



PIRELLI NEUMÁTICOS SA – EL LÍMITE ES LA RETENCIÓN JURISDICCIÓN FISCAL

El contribuyente había realizado pagos a su vinculada del exterior en concepto de regalías y servicios de asistencia técnica por transferencia de tecnología sin haber registrado el contrato ante el INTI. Por este motivo el fisco nacional rechaza la aplicación del Art. 12 inc. b) del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrado entre la República Argentina y la República de Italia en cuanto a la alícuota máxima de retención y niega la deducción del cargo al balance fiscal; ambos motivados en la falta de registro del contrato.

La controversia se centraría, en definitiva, en la interpretación de la aclaración dispuesta en el Art. 12 inc. b) segundo párrafo del tratado internacional de referencia en relación al límite a aplicar a la alícuota de retención máxima y en la aplicación del Art. 25 del Convenio mencionado en cuanto a normas comúnmente conocidas de “no discriminación”.

Lo que nos interesa destacar es que si bien el Tribunal Fiscal de la Nación había entendido que no correspondería la deducción del cargo en el impuesto a las ganancias por no haber registrado el contrato en etapa previa al pago, sumado al hecho de intentar el contribuyente imputar la deducción fiscal al un ejercicio en el cual el contrato no existía (1998), dado que sería celebrado en el ejercicio siguiente (1999), con pretendidos efectos retroactivos y los pagos habrían sido realizados antes del registro, es importante destacar que, en cuanto a las disposiciones del CDI, entendió que dado que el contrato no había sido registrado jamás podría habersele aplicado las normas del Art. 12 y, en consecuencia, correspondería aplicar las normas del Art. 93 inc. h) Ley 20.628.

A esta inteligencia, siendo el punto que nos interesa resaltar, presenta un segundo argumento en cuanto a la falta de cumplimiento de la RG DGI 3497 que transcribimos textualmente:

“Además, tampoco puede perderse de vista que la Resolución General (DGI) N° 3497 (B.O. 8/5/92) dispone que aquél que pretenda beneficiarse con un tratamiento especial de las rentas obtenidas en la Argentina, por aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, queda obligado a partir del 1/7/92 a presentar al agente pagador de las rentas, una declaración jurada cuyos datos deben estar certificados por la autoridad fiscal competente de su país de radicación o domicilio fiscal. Un consecuencia, para aplicar las disposiciones del Convenio con Italia, Pirelli Neumáticos S.A.I.C. debió presentar: constancia de inscripción en el país de los contratos y declaración jurada según lo previsto en la citada resolución general y al no contar con el registro mencionado en el debido tiempo, los pagos efectuados deben considerarse incluidos en la norma del art. 93 inc. h) de la ley del impuesto a las ganancias, por la que se presume que es ganancia de fuente argentina el 90% de las sumas pagadas”.



De lo expuesto cabe resaltar los siguientes elementos:

- a.- El Tribunal interpreta incorrectamente las consecuencias, respecto del CDI, de no haber registrado el contrato. El Art. 12 especifica que la limitación dispuesta por el Art. 12 inc. b) será aplicable si y solo si el contrato se registra. Ello no significa la inaplicabilidad del CDI como texto normativo en su conjunto.
- b.- Al considerar que se trata de un supuesto de inaplicabilidad del CDI perdería virtualidad el Art. 25 CDI cláusula de “No Discriminación”, postura esta tomada por el Tribunal Fiscal de la Nación en su interpretación normativa.
- c.- El llamado que realiza a la RG DGI 3497 carece de fundamento jurídico si viene a condicionar la aplicación del Art. 25 del Convenio pero presenta total relevancia en el marco de las limitaciones al ejercicio de la jurisdicción fiscal “plena” considerando lo dispuesto por el Art. 12 del mencionado tratado internacional. Recuerde el lector que si bien como norma jurídica la RG DGI 3497 puede derivar en consecuencias patrimoniales tanto sea para el beneficiario del exterior como para el agente pagador local, el destinatario legal de la norma es el beneficiario del exterior.

Pretender la inaplicabilidad de las disposiciones del convenio internacional en su conjunto implica realizar una interpretación extensiva de la norma fiscal violentando, en consecuencia, principios constitucionales.

En línea con lo expuesto, en instancias posteriores, se discute la aplicación del Art. 25 del Convenio, esto es, la cláusula de no discriminación derivando, con ello, en el derecho del contribuyente local a deducir las partidas abonadas en conceptos de regalías por transferencia de tecnología independientemente de su registro ante el INTI. Del relato del antecedente advertimos que el contribuyente, en cuanto hace a la retención a aplicar en concepto de impuesto a las ganancias, acepta la determinación fiscal y adhiere a las prescripciones de la Ley 26.476. Por lo expuesto en líneas anteriores, siendo que las prescripciones de la RG DGI 3497 alcanzarían a las normas convencionales al único efecto de determinar las bases máximas de retención en la fuente, no volveremos a ver en instancias posteriores referencia alguna al incumplimiento de la mencionada norma reglamentaria.

En consecuencia, en las determinaciones fiscales del contribuyente local se habilitó la deducción de las sumas cuestionadas fundamentado, principalmente, en el Art. 25 del CDI dado que, como se ha indicado, las normas de la RG DGI 3497 tienen como sujeto pasivo de la obligación al beneficiario del exterior y no podrían, bajo ningún concepto, condicionar la aplicación del CDI, como cuerpo normativo, al sujeto local.



ARANAMI SA TFN 2018 – FORMA JURÍDICA MATA REALIDAD ECONÓMICA

En PIRELLI NEUMÁTICOS SA hemos advertido que una incorrecta interpretación del alcance de la RG DGI 3497 podría llamar a pretender la inobservancia total a las disposiciones de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional mientras que, tal como hemos señalado en el primero de nuestros títulos, los destinatarios jurídicos de la mencionada norma reglamentaria serían los beneficiarios del exterior y al único efecto de que determinadas rentas persigan el tratamiento fiscal “especial” dispuesto en el CDI.

En línea con lo expuesto cabe verificar que el tratamiento “especial” para determinada renta puede darse no solo en la alícuota fiscal a la que estará sometida la retención sino que, adicionalmente, al encuadre jurídico de la renta pudiendo, como en el caso de referencia, entender que esa renta debería encuadrarse en un tópico no sujeto a retención por no encontrar fuente argentina bajo la normativa del convenio a aplicar; en este caso el Art. 7 del Convenio Internacional. Así lo requería el contribuyente en su defensa en sede del Tribunal Fiscal:

“En segundo lugar, para el caso de que no sea acogida favorablemente su postura, plantea la necesidad de tener en cuenta lo dispuesto por el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre Argentina y Alemania, que determinaría la inaplicabilidad del impuesto argentino a la operación aunque se la entienda en la forma en la que el Fisco lo hace.”.

En oposición, la postura del Fisco Nacional es clara en este sentido:

“Para demostrar que asisten los beneficios del Convenio se deben cumplir los requisitos de la RG N° 3497, que establece que para no ser pasible de retención el sujeto del exterior debe entregar al sujeto local una declaración jurada cuyos datos deben estar certificados por autoridad fiscal del país extranjero. En caso de incumplimiento, el agente de detención está obligado a efectuarla, cosa que no habría ocurrido.”

De la lectura del antecedente nos parece importante destacar dos cuestiones. La primera estaría relacionada con la posibilidad del contribuyente de acreditar tardíamente, es decir, en fecha posterior al pago e incluso inicialmente ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el certificado que demuestra que el beneficiario de las rentas objeto de litigio cumple las condiciones requeridas por la convención internacional. Respecto al punto entendemos que ello es posible toda vez que el tribunal ha dicho que el objetivo de la declaración jurada requerida por la RG DGI 3497 es acreditar ante la administración fiscal o bien en sede judicial. Entendemos que lo expuesto será posible cuando los tribunales enseñan que lo importante está en la manifestación que realizara la agencia tributaria del exterior a los efectos de la



aplicación del convenio internacional. En este sentido destacamos el siguiente párrafo en el que el Vocal se ocupa de referenciar el contenido de la declaración presentada en defensa de la postura del contribuyente local:

“Allí se lee Helm AG fue el beneficiario/perceptor de la renta y que es residente en Alemania. Además, se declara que no poseía establecimiento permanente o base fija en Argentina durante el período comprendido entre el 01/07/2002 y el 01/10/2005.”

En consecuencia, no ha sido objeto de observación si la misiva se había emitida en fecha anterior al pago. Solo se trata de verificar si, objetivamente, el sujeto beneficiario de las rentas encuadraría en las prescripciones objetivas y subjetivas del convenio internacional.

Suponer la improcedencia de la aplicación de las normas del convenio internacional, ante la ausencia del certificado requerido por la RG DGI 3497, independientemente de haber demostrado en sede judicial que, objetivamente, el beneficiario del pago cumplía las prescripciones del convenio internacional implica un exceso reglamentario y de formalismo procesal tantas veces repudiado por nuestro máximo tribunal.

Lo expuesto no implica un juicio de valor respecto del régimen sancionatorio ante los posibles incumplimientos a las obligaciones dispuestas por el régimen retentivo a los agentes de retención locales que, cabe recordar, se ha interpretado en antecedentes como TELEFONICA MÓVILES ARGENTINA SA CNACAF 2014 estamos en presencia del régimen dispuesto por el Art. 39 Ley 11.683.

La segunda cuestión, y posiblemente la más importante, estará dada por las formalidades que deberá atender la declaración jurada a presentar por parte del sujeto beneficiario del exterior a los efectos de gozar del tratamiento diferencial para las rentas objeto de referencia conforme las normas del Convenio Internacional a aplicar. El primero punto será recordar que la declaración jurada “... tiene por objeto controlar formalmente el cumplimiento de dos requisitos básicos: la residencia, conforme la legislación local de los Estados co-contratantes, y la ausencia de establecimiento permanente en Argentina”.

Dicho esto, la simple manifestación no bastará sino que será necesario contar con un documento que ofrezca certeza jurídica de su contenido y siendo que este ha sido confeccionado en extraña jurisdicción, se deberán extremar los recaudos no solo en cuanto al contenido del documento (ver supra) sino la fuerza convictiva que el mismo ofrezca. En este sentido se ha expresado el Tribunal:

“Sin embargo, para que dicha información presuntamente procedente de la Administración Fiscal alemana pueda servir de prueba en sede administrativa, judicial o ante este Tribunal, es menester que la misma contenga una apostilla que reemplaza el trámite de legalización, de conformidad con



los términos de la Convención de La Haya de 1961, en tanto ambos países co-contratantes han firmado dicha Convención.

La finalidad de la apostilla es dar fe de la autenticidad de la firma, del carácter con que el signatario actuó y de la identidad del sello que lleva el documento. Por ello, frente a la falta del sellado único hecho por la autoridad competente del Estado alemán -en el que se habría originado el documento presentado a fs. 65-, la certificación acompañada en las actuaciones carece de validez para servir como prueba en este proceso jurisdiccional.

Por lo tanto, el país de residencia del exportador, la ausencia de establecimiento permanente en el país y la recepción de los pagos girados por parte del beneficiario de la operatoria de exportación, siguen sin estar probados y es por ello que no es posible reconocer en este caso la procedencia de los beneficios del Convenio que el Fisco ha negado conforme a derecho.”

Por último, reforzando nuestra aseveración en referencia a que si bien la RG DGI 3497 requiere que, al momento del pago, el agente local cuente con la manifestación objeto de referencia y en los términos de la reglamentación bajo comentario, la realidad es que el Tribunal sostiene que, considerando el objetivo perseguido por la norma, si este es acreditado ante el tribunal entonces se deberá atender la norma convencional en cumplimiento de normas internacionales. Lo dicho se encuentra reforzado cuando advierte que el único objetivo de la norma reglamentaria es determinar si, efectivamente, el beneficiario de las rentas cumple con las pautas requeridas por el convenio internacional para gozar de los beneficios acordados:

“No debe olvidarse que el Convenio en cuestión (art. 4°) remite a la legislación interna de cada país a fin de determinar la residencia, por lo cual la Resolución General del Organismo Fiscal, lejos de limitar dichos beneficios, sencillamente establece un procedimiento razonable para acreditar la procedencia de los mismos de conformidad con la normativa argentina y el propio Convenio.”

Pese a lo expuesto no debemos olvidar lo “limitado” del objeto de estudio y competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en mérito de lo dispuesto por el Art. 185 Ley 11.683 lo cual deviene, en muchos casos, en análisis objetivos (conforme la competencia del tribunal) dejando ciertas cuestiones para etapas posteriores. Lo aquí expuesto viene a colación de nuestro próximo antecedente que busca, de alguna manera, componer el cuadro que deseamos presentar al lector en referencia a nuestro objeto de estudio.



TELEFONICA MÓVILES ARGENTINA SA CNACAF 2014 – SE HACE LO QUE SE PUEDE...

Podría el lector que hubiera llegado hasta este punto preguntarse: ¿qué sucedería si no se presenta el certificado conforme el modelo dispuesto por la RG DGI 3497 pero se presenta un certificado que contiene algunas de las menciones requeridas por el modelo de la norma de referencia? ¿Que sucedería si el contribuyente presenta elementos que permiten, en esencia, reconstruir la verdad objetiva y, con ello, determinar que se trata de un sujeto beneficiario del exterior que debería servirse de los beneficios del tratado internacional? ¿Puede sostenerse la constitucionalidad de una norma reglamentaria que, en esencia, condiciona la vigencia de un tratado internacional al cumplimiento de un extremo probatorio, si se quiere, excesivamente formal?.

Llegados a este punto del escrito me atrevo a afirmar que todo lo anteriormente expuesto era necesario que sea presentado a los efectos de comprender cabalmente el alcance de la doctrina sentada en el antecedente aquí referenciado pero, por sobre todo, es la fiel expresión de las situaciones que día a día se presentan en el contexto negocial del contribuyente con exposición internacional. Estas preguntas las podremos contestar analizando los resultados del antecedente de referencia.

En el caso de referencia el contribuyente se enfrenta a un ajuste por retenciones practicadas considerando las disposiciones de un convenio internacional cuando no ha podido acreditar, respecto del sujeto beneficiario del exterior, que este ha presentado una declaración jurada en los términos de la RG DGI 3497. El contribuyente pretende alegar que si bien no posee el mencionado documento podría acreditar la situación objetiva y subjetiva requerida por la convención internacional respecto del beneficiario del exterior a los efectos de gozar de las disposiciones de la convención internacional.

Ante la negativa de parte del Fisco Nacional y, la instancia perdidosa anterior, el contribuyente plantea la inconstitucionalidad de una norma reglamentaria que, a la postre de lo sucedido, violenta una norma sobre la que impera responsabilidad internacional y presenta rango supra legal conforme Art. 75 inc. 22 CN. Será sobre el planteo de inconstitucionalidad que deseamos centrarnos dado que, a nuestro entender, el máximo tribunal no ha negado que la mencionada reglamentación pudiera ser tachada de inconstitucional sino que, por el contrario, ha marcado el camino para un reclamo exitoso (allí donde queremos llegar).

En este sentido ha dicho lo siguiente:

“4º) Que, en primer lugar, corresponde tratar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora. Al respecto, es dable recordar que “el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, qué gravamen le causa, y debe probar, además, que ello ocurre en el caso concreto, sin que, a tal



fin, alcance la invocación de agravios conjeturales, evitándose con ello juicios abstractos o meramente académicos” (Fallos 330:5111). Ello, en atención a que constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad institucional y última ratio del orden jurídico (arg. Fallos 331:2068, 333:447, entre muchos otros).

Sentado lo expuesto, cabe adelantar que el planteo de la recurrente no logra satisfacer tales recaudos.

En efecto, la actora alega que el requisito previsto por el artículo 2º de la resolución general 3497/92 que establece que “los datos contenidos en la citada declaración jurada, deberán ser certificados por la autoridad fiscal, competente del Estado contratante que se trate”, sería de imposible cumplimiento. No obstante, no acompaña prueba ni aporta elemento alguno que acredite -siquiera mínimamente- tal impedimento sino que se limita a formular hipótesis y a señalar que le habría sido posible obtener los certificados de residencia. En particular, no prueba, vgr., haber solicitado la certificación de la declaración jurada a la autoridad extranjera competente o haber recibido como respuesta un rechazo ante un eventual requerimiento. De este modo, al no haber sido demostrada la alegada imposibilidad no se puede tener por configurado el supuesto de hecho que daría sustento el agravio constitucional denunciado.

A mayor abundamiento, la accionante tampoco logra acreditar de qué modo la exigencia cuestionada violentaría el principio de razonabilidad. Sobre el particular, sostiene que el requisito importa un rigorismo formal ya que entiende que la simple presentación de los certificados de residencia sería suficiente para cumplir con el fin perseguido por la resolución general 3492/92.”

Como ha podido apreciar el lector y tal cual he adelantado antes de la transcripción objeto de referencia, la constitucionalidad de la norma podría ser cuestionada pero antes bien deberá el contribuyente demostrar que la reglamentación fiscal lo coloca ante un extremo de imposible cumplimiento y, en consecuencia, tal situación devendría, en los hechos, que la Nación Argentina pretendiera violentar normas de derecho internacional incorporada al plexo supra legal con una simple reglamentación del ejecutivo.

Iniciamos nuestro relato comentando que sería a este punto al que, originalmente, deseábamos llegar dado que es el fiel reflejo de las situaciones que comúnmente se nos presentan. Sin ir mas lejos y por mencionar un ejemplo, al momento de solicitar a un beneficiario del exterior residente en el Reino de España, a los efectos de aplicar las disposiciones del Convenio para Evitar la Doble Imposición



Internacional, el certificado requerido por la RG DGI 3497, se nos presenta un documento extendido electrónicamente, con firma en mismo medio, en el que solamente se informa que determinada persona (física o jurídica) es residente a los efectos fiscales en la jurisdicción fiscal. El documento así expedido adolece de todo elemento informativo y formal adicional requerido por la mencionada norma reglamentaria.

En este contexto, considerando la jurisprudencia antes mencionada pero, principalmente, la reseñada que hace al caso último aquí referenciado, cabría repasar el requisito que nuestro máximo tribunal enseña cuando advierte que, de pretenderse la inconstitucionalidad de la norma, se debería demostrar, previamente que se coloca al contribuyente ante una situación de un cumplimiento imposible y, en consecuencia, irrazonable.

En este sentido es que recomendaríamos, ante un certificado extendido por la autoridad fiscal del exterior en las condiciones bajo referencia, que el beneficiario del exterior iniciara un procedimiento en sede administrativa de su jurisdicción de referencia para que esta se expida en los términos requeridos por la norma local argentina. En caso de negativa de la administración fiscal del exterior se debería iniciar proceso judicial para impulsar respuesta de parte del Fisco local. De ser satisfactorio el remedio judicial el sujeto beneficiario del exterior podría, naturalmente, cumplir con el requisito dispuesto por la RG DGI 3497. De ser negativo el resultado el proceso encarado entendemos que, en este caso, el contribuyente local podría abonar la renta de referencia, considerando las prescripciones del CDI celebrado con extraña jurisdicción dado que, conforme la doctrina mencionada, podría demostrar que la norma local lo coloca ante una situación de imposible cumplimiento para el caso puntual y, por tanto, inconstitucional.

Lo antes dicho queda incluso reforzado con el siguiente párrafo del antecedente de referencia:

“No obstante, la actora no aportó elemento alguno del que se pueda colegir su falta de culpabilidad sino que se limitó a sostener que la obligación exigida por la resolución general 3497/92 era de imposible cumplimiento, supuesto que, como bien se señaló en el considerando 4º, no fue acreditado.

En consecuencia, también corresponde rechazar los agravios de la recurrente relativos a la falta del elemento subjetivo y a la aplicación del instituto del error excusable.”



RESUMEN

En el transcurso del documento hemos podido apreciar si bien hemos mencionado las consecuencias, para cada caso puntual, del incumplimiento de las disposiciones de la RG DGI 3497 e, incluso, nos hemos tomado unos minutos para recordar el objetivo regulatorio de la mencionada norma, nos ha interesado advertir el diferente escenario casuístico por el podría transitar el contribuyente local que deba aplicar las disposiciones de un convenio internacional. A modo de resumen y solamente en cuanto es objeto de interés del presente estudio deseamos recordar lo siguiente:

a.- La aplicación del Convenio Para evitar la Doble Imposición Internacional, en cuanto dependa del cumplimiento de la RG DGI 3497, estará relacionado exclusivamente con el “usufructo” de sus disposiciones por el sujeto beneficiario del exterior. La consecuencia económica que podría derivar de considerar el impuesto a cargo del sujeto local pagador no es objeto de regulación en la norma fiscal independientemente de sus efectos en la economía real de los contribuyentes locales.

b.- Entendemos que la aplicación del convenio internacional dependerá de acreditar una situación objetiva respecto del sujeto beneficiario del exterior sobre determinada renta y a determinada fecha. La acreditación de dicha situación objetiva podría ser incluso en fechas posteriores al pago cuestionado por el fisco nacional (en sede judicial) pero el documento requerido deberá ofrecer certeza jurídica.

c.- El incumplimiento de las normas de la RG DGI 3497 implica el desconocimiento de los beneficios del CDI para el beneficiario del exterior. Para alegar su inconstitucionalidad se deberá demostrar, previamente, que el cumplimiento requerido es imposible para el contribuyente lesionado en la aplicación de la norma reglamentaria. Las referencias dogmáticas y con mínimo esfuerzo probatorio de parte del contribuyente están destinadas al fracaso. Se requerirá, por tanto, planificar cada una de las acciones y los pagos a realizar. La norma se encuentra en el marco de legalidad requerido en el cual cada jurisdicción regula internamente los requisitos que se deberán acreditar a los efectos de la aplicación del CDI

Naturalmente, en mérito de la necesidad de incrementar el volumen de negocios internacionales pero, por sobre todo, disminuir el riesgo de imprevisiones fiscales que este tipo de situaciones plantean de cara al contribuyente, sería conveniente que el Fisco Nacional reformulara su instrucción fiscal de modo de adaptar los requerimientos a los documentos que cada fisco según jurisdicciones con las que se han celebrado tratados emite.