

## EL NECESARIO ANÁLISIS FISCAL DE LAS ACTIVIDADES DESPLEGADAS POR EL CONTRIBUYENTE

Una situación excesivamente común se presenta cuando solicitamos al contribuyente que realice una descripción de su actividad a efectos del encuadre fiscal a nivel de impuestos nacionales, provinciales y locales. En esta descripción, independientemente de que el contribuyente es consciente de como y de que forma desarrolla su actividad, de las herramienta que necesita, de sus obligaciones, de sus derechos, de la forma normal de actuar en la industria, entre otras cuestiones, es muy común que la misma no considere todos los elementos que, como analistas fiscales debemos conocer.

El encuadre de las actividades del contribuyente demanda el ejercicio de una interpretación jurídica “de doble vía”. Por un lado deberemos interpretar jurídicamente (dado que el hecho imponible tiene su causa en la capacidad contributiva siendo esta un hecho jurídico) pero por el otro deberemos interpretar la norma jurídica aplicable a fin de verificar si el evento abstracto definido por el cuerpo normativo fiscal (hipótesis de incidencia) se verifica en la actividad desplegada por el contribuyente<sup>1</sup>.

Posiblemente el mayor problema radique en la falta de datos concretos en el relato del contribuyente al momento de solicitar descripción de su actividad. Sin intención de faltar a la verdad este relato, al desconocer la materia objeto de análisis por el analista fiscal (profesional entrenado en derecho fiscal) el contribuyente suele omitir elementos claves que nos permitan determinar cual es el hecho jurídico exteriorizado en la actividad del contribuyente para, con ello, proceder a la determinación de la consecuencia jurídica dispuesta por el régimen fiscal.

Es en este contexto en el cual, como analistas fiscales, no debemos quedarnos solamente con la descripción realizada por el contribuyente sino que será nuestra tarea realizar la indagación correspondiente, incluso en varias oportunidades, a efectos de determinar cual será el dato que podría colocar en crisis el encuadre fiscal que, prima facie, se decanta de un relato entregado en primera instancia.

Desconocer la cuestión de fondo, es decir, la casuística marcada por jurisprudencia administrativa y judicial, así como la expresión de la doctrina actualizada vinculada al marco general de actuación del contribuyente consultante impedirá, de parte del analista fiscal,

---

<sup>1</sup> Alberto Tarsitano en “La elusión Fiscal” (2021) – Ed. Astrea

advertir incluso la imprecisión del relato que le ha sido acercado. En este contexto la confusión se multiplica incluso en ambos extremos: de parte del contribuyente porque no ha realizado una descripción acabada de su actividad que pudiera advertir la hipótesis de conflicto en un encuadre fiscal determinado y del asesor fiscal que no ha detectado la inconsistencia en el relato (ausencia de información) por falta de conocimiento del contexto general, jurisprudencia aplicable y doctrina destacada.

Una consulta fiscal (así como cualquier consulta practicada en toda ciencia) implica acercarse a una situación que pudiera derivar en una respuesta inesperada futura (en este caso una respuesta dada por el régimen jurídico aplicable ante una hipótesis de inconducta fiscal). El consultante se somete al conocimiento del profesional dispuesto al análisis del caso. La interconsulta es una actividad clave motivada en el efecto antes comentado: la consulta puede estar realizada incorrectamente, el cuadro de situación puede presentar falencias (ausencias de datos) que, de no ser detectadas por el profesional asistente, derivaría en un encuadre jurídico inadecuado, no advertido del relato primero pero que, de haber conocido el dato ausente, habría modificado el dictamen emitido.

Una consulta mal realizada derivará en respuestas incorrectas. Ahora bien ¿si un médico no solicita a su paciente que concorra con el diagnóstico y si ante la necesidad de obtener certezas en una cuestión determinada requiere inter-consulta, porque no es esta una práctica seguida en materia fiscal?

La interpretación fiscal de encierra la dificultad típica del análisis de la inteligencia de todo texto normativo<sup>2</sup> pero se adiciona, como hemos señalado anteriormente, la necesidad de interpretar jurídicamente las actividades desplegadas por el contribuyente donde, sin evitar el necesario examen de consistencia entre sustancia y forma, es decir, calificar jurídicamente la actividad desplegada por el contribuyente. La ausencia de elementos (por defecto del relato así como por la inobservancia de una conducta prudente de parte del asesor fiscal) implicaría dictaminar las consecuencias jurídicas de un hecho no ocurrido<sup>3</sup>.

Es en este contexto en el que surge la respuesta que he brindado ante una consulta acercada por un colega quién, a rigor de verdad, plantea la cuestión de forma correcta pero por

---

<sup>2</sup> Linares Quintana, Segunda; en Reglas para la Interpretación Constitucional, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires (1998)

<sup>3</sup> Alberto Tarsitano en “Elusión, interpretación y calificación del negocio jurídico” publicado en Revista de Tributación Nro 41 (2021) de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

defectos en el relato de parte del contribuyente, así como por inobservancia de las situaciones o hipótesis generales que norman el contexto de desarrollo de la actividad del contribuyente (original consultante).

El hecho imponible, como hecho jurídico, una vez acaecido (ejecutado por el contribuyente) derivará de una obligación fiscal con causa en el texto normativo que así incorpora una consecuencia jurídica a dicho hecho (fiscalidad). De lo expuesto existe acierto en todo cuanto afirma que la obligación tributaria nace de la realización de ese hecho (hecho jurídico por su consecuencia aprehendida por el derecho) cuya consecuencia se encuentra dispuesta por ley, que siendo la capacidad contributiva la causa jurídica del tributo el hecho imponible no es otra cosa que la manifestación reconocida por la norma para causar la obligación tributaria.

El “*intentio facti*” y el “*intentio juris*” no pueden estar divorciados; detectado su divorcio se demandará la calificación del acto con intención de reconocer la consecuencia jurídica dispuesta por el sistema legal<sup>4</sup>. La falta de definición en el “*intentio facti*” (por incompreensión del contribuyente o ausencia de destreza en el profesional originalmente consultado) conducirán, como antes señalamos, a la construcción de una consecuencia jurídica inadecuada por ausencia del elemento antecedente (hecho económico relevante a fines fiscales).

#### **EL CASO PUESTO A CONSIDERACIÓN**

Originalmente se consulta respecto del encuadre a efectos del impuesto a las ganancias a fin de verificar si estas pudieran ser consideradas rentas de tercera o de cuarta categoría. La actividad sería descripta, al momento de emitir la consulta pero seguramente también así habría sido informada por el contribuyente ejecutante de la actividad, como servicios de “gestiones comerciales” prestadas a favor de un sujeto radicado en extraña jurisdicción. Adicionalmente, en el breve relato sometido a consideración, se asumía la condición de “exportador de servicios” del contribuyente original consultante (derivando de ello efectos en impuestos a los consumos nacionales y provinciales).

Resumiendo nuestra respuesta a las normas impositivas nacionales que demandan consideración ante el análisis de la actividad dispuesta en descripción observamos que, sin ser parte de la consulta original realizada (dado que se tomaba como una asunción la condición de

---

<sup>4</sup> Art. 1 y Art. 2 Ley 11.683

exportador de servicios), el caso demandaba estudio en relación a dos áreas principales: (1) categoría de la renta y (2) exportación de servicios. Corresponde ahora remitirnos a la respuesta brindada de la cual se transcribe “literal” dado que me pareció útil no solamente acercar solución sino también explicar la motivación de la opinión acercada (así como los alertas planteados).

### **LA RESPUESTA BRINDADA**

En cuanto a categoría de la renta lo primero que debemos reconocer es la tipicidad de las categorías primera, segunda y cuarta; y la condición de residual para la tercera categoría que, en cuanto es objeto de este documento, corresponde observar lo señalado en Art. 53, inc. e) y g) de la Ley 20.628<sup>5</sup> (categorías por exclusión). En este contexto, el análisis deberá ser conducido en orden a verificar previamente si el caso se encuentra frente a rentas que pudieran ser tipificadas en el Art. 82 Ley 20.628 que, conforme al caso puesto a estudio, importa cotejar lo señalado en inc. f) del artículo de referencia colocando, en consecuencia, nuestro acento en la voz “oficio”. Se transcribe texto normativo a efectos de colaborar con el análisis de la voz que se llama a revisión:

www.sergiocarbone.com.ar  
“f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.”<sup>6</sup>

En la interpretación de las normas tributarias nos ceñimos a lo prescripto en el Art. 1 Ley 11.683 y, para hipótesis que requieran verificación de la causa jurídica de los negocios con los elementos propios del tipo seleccionado (hipótesis de elusión fiscal), estaremos a las prescripciones del Art. 2 Ley 11.683. Recurriendo al Art. 1 Ley 11.683 la interpretación de cada término debe ser realizado conforme las definiciones del propio cuerpo del derecho bajo estudio (en este caso la rama del derecho fiscal) adscribiendo a las pautas del derecho privado solo de manera auxiliar, es decir, en ausencia de toda pauta de interpretación en la rama primera bajo estudio.

---

<sup>5</sup> A lo largo de este texto nos referiremos siempre al t.o. 2019 por DR 824-2019 PEN

<sup>6</sup> Art. 82, inc. f) Ley 20.628

Enseña Gotlib<sup>7</sup> que la interpretación es económica y, para ello, se debe considerar el sentido bajo dicho prisma metodológico del término utilizado cuando existan diferentes sentidos en sus usos gramaticales.

Sobre las pautas señaladas analizaremos el sentido del texto el Art. 82, inc. f) Ley 20.628 cuando dice: “... ) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea...”. Observamos que se está haciendo referencia a una actividad desarrollada íntegramente por un sujeto, diferenciando las que poseen habilitación especial de aquella que no la requiere y entre “profesiones liberales” y “oficios” existe un término gramatical de concatenación: “u”. De esta manera, a fines de la interpretación económica del hecho imponible determinado por el legislador, se “análoga” el ejercicio individual (intuitu personae) para casos (posesión o no de título profesional habilitante).

Será entonces con este sentido que podemos verificar el significado gramatical del término “oficio”. En este punto conviene recurrir a la definición del término dada por la RAE que en su primera acepción primera señala que es la “ocupación habitual”. La palabra “oficio” es de origen latín *officium*, término que a la vez deriva de *opificium*, formado por las raíces *opus*, que significa ‘obra’, *facere*, que significa ‘hacer’ y el sufijo *io*, que quiere decir ‘acción y efecto’<sup>8</sup>.

De este modo, un oficio es la acción y efecto de hacer una obra. La diferencia entre “oficio” y una “profesión liberal” está dada en que el oficio es producto del ejercicio continuado de una actividad aprendida por experiencia mientras que la “profesión liberal” deviene de un estudio formal y acreditable conforme título expedido. Independientemente del vínculo jurídico con el sujeto que caracteriza el tipo el sentido económico resulta claro en ambos (ver supra referencia a Art. 1 Ley 11.683): trabajo ejecutado por persona humana y de manera personal.

En cuanto al encuadre como renta de tercera categoría debería, para ello, presentar algún carácter que lo excluya expresamente de la interpretación económica (sentido económico) que se advierte, en mi opinión, de la inteligencia que acervo para el Art. 82 inc. f) Ley 20.628 resultando una buena referencia la brindada en el Dictamen 07-1980<sup>9</sup> así como las actuaciones

---

<sup>7</sup> Gabriel Gotlib en “Vicios y mitos de la interpretación tributaria” – Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma (1996) – ISBN 950-569-244-7

<sup>8</sup> Para ampliar la definición etimológica ver <https://www.catedracosgaya.com.ar/tipoblog/2019/el-oficio-que-desaparece/>

<sup>9</sup> Disponible en [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID\\_N\\_000007\\_1980\\_05\\_07](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_N_000007_1980_05_07) (fecha consulta 07-2021)

en jurisprudencia dada ante el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Fernandez Valdivieso<sup>10</sup> o Ramos Jaime Francisco<sup>11</sup> cuando se ha requerido determinar si una organización de medios humanos y materiales implica, para determinadas situaciones, una alteración de la categoría de rentas en el marco del impuesto a las ganancias (entre otros antecedentes).

Retomando el camino dispuesto para el análisis del caso sometido a consulta, y sobre la base de la consideración previamente realizada, corresponde ahora observar que la descripción acercada se remite a indicar la realización de “gestiones comerciales” sin mayor detalle. Es en este momento en que advertimos una severa ausencia de información, crítica para nuestro caso, que podría existir en caso de verificar una estructura humana y material abocada a los fines señalados, es decir, en la hipótesis planteada no se señala haber relevado elementos que permitirán dictaminar por la exclusión (o su no exclusión) de la cuarta categoría de rentas.

Llegados a este punto solo nos queda conjeturar que estamos frente a un oficio dado que habría un ejercicio de manera habitual y se requiere conocimiento propio de la experiencia encuadrable en la cuarta categoría. En el caso de ser ejecutado por su propia persona o bien, de requerir colaboradores, estos no prestan actividad sustantiva para con la individualización de la prestación comprometida<sup>12</sup>.

En relación al segundo punto que hemos señalado como crítico para el caso puesto en estudio (exportación de servicios) entiendo es importante, previamente y sin dejar de señalar que la indagación próxima a referir continúa en el marco del impuesto a las ganancias, verificar si la actividad podría o no ser configurada como un establecimiento permanente en los términos del Art. 22 Ley 20.628.

La actividad de “gestiones comerciales” (tal cual se arriba en la consulta recibida) no ha sido definida “in extenso” de manera tal que no hay forma de observar el alcance de la misma y, con ello, la accesoriadad o no para la formación del negocio (cadena de valor – renta) del sujeto foráneo.

---

<sup>10</sup> Fernandez Valdivieso TFN Sala B 15-11-2001

<sup>11</sup> Ramos Jaime Francisco TFN Sala D 07-02-2003

<sup>12</sup> Observe el lector la cantidad de conjeturas y asunciones encerradas en este párrafo. Si la crisis del punto no se advertida en su sola lectura se recomienda el estudio sistemático de las sentencias señaladas a notas (10) y (11)

Para comprender el punto debemos observar que en la estructura del Art. 22 Ley 20.628 encontramos definiciones tipificadas (inc. a) a f), definiciones aclaratorias (segundo párrafo) y exclusiones (párrafos finales). Esta división en lo que podríamos decir “tres secciones” demanda la descripción de la actividad desarrollada (al detalle) con más el conocimiento de la actividad del sujeto para el que presta el servicio dado que ello permitirá conocer (a) si hay EP (Art. 22 Ley 20.628) y si (b) existe o no una exportación de servicios.

De lo dicho puede existir un establecimiento permanente perteneciente a un sujeto del exterior y no exportación de servicios (este último punto dependiente del destino o uso inmediato del servicio prestado). Naturalmente toda referencia al Art. 22 Ley 20.268 deberá ser matizada por la existencia o no de un convenio para evitar la doble imposición internacional<sup>13</sup>. La posibilidad de configurar dicho extremo no puede ser relevada en una consulta sin mayor indagación<sup>14</sup>.

La configuración de un establecimiento permanente perteneciente a un sujeto del exterior derivará en el impacto de esta ficción fiscal en el sujeto local ejecutante de la actividad con más las obligaciones derivadas de precios de transferencia por el vínculo entre las partes<sup>15</sup>.

[www.sergiocarbhone.com.ar](http://www.sergiocarbhone.com.ar)  
Ubicados en el plano de la exportación de servicios, ajeno a las definiciones señaladas previamente en el marco del impuesto a las ganancias, verificamos que existirá la mentada ficción jurídica<sup>16</sup> cuando el servicio sea efectivamente utilizado en exterior.

El término “efectivamente utilizado” ha sido objeto de controversia en varias oportunidades habiendo analizado recientemente en doctrina especializada<sup>17</sup>. Entre otras cosas hemos observado la construcción de los elementos definitorios del tipo bajo estudio en los siguientes sustantivos aplicables a la prestación presuntamente objeto de análisis:

---

<sup>13</sup> En un modelo OCDE u ONU la definición del “Establecimiento Permanente” la encontraremos generalmente en el Art. 5 de dicho cuerpo. Recuerde el lector el rango “supra legal” de los tratados internacionales conforme Art. 75 inc. 22) CN.

<sup>14</sup> Es en este punto en el cual la función del analista fiscal será detectar la hipótesis de conflicto (incorrecta información brindada al inicio) para, con ello, completar el cuadro fáctico y a efectos de verificar si, en los hechos, el contribuyente se encuentra en alguna hipótesis regulada por el régimen jurídico.

<sup>15</sup> Art. 17 y 18 Ley 20.628. Régimen sancionatorio ver Ley 11.683

<sup>16</sup> El Art. 10 inc. c) Ley 22.415 considera, a fines aduanero, mercaderías a los servicios prestados localmente y utilizados económicamente en el exterior. Desde el plano fiscal la definición se encuentra en el Art. 1, inc. b), segundo párrafo, Ley 23.349 por exclusión de objeto.

<sup>17</sup> Ver Gabriel Gotlib y Sergio Carbone en “LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: UNA NUEVA OPORTUNIDAD PARA MAYOR CONSISTENCIA” – DTE 02-2020 – Cita Digital EOLDC100428A

- (1) Capacidad de obligar al sujeto del exterior que posea el agente local: DAT 60-2000 donde se analizó la relación obligacional que podría o no construir un representante local para con el sujeto del exterior. No importará la vinculación económica o jurídica entre las partes sino, solamente, la posibilidad de cierre de contratos a favor del sujeto del exterior. Si el sujeto local obliga al sujeto del exterior entonces no estamos frente a una utilización efectiva del servicio de representación comercial en el exterior;
- (2) Lugar de explotación de los derechos subyacentes en las contrataciones: En los DAT 31-2000 y DAT 34-2003 se analizó el vínculo funcional del servicio prestado en el territorio nacional argentino respecto de la actividad económica desarrollada en extraña jurisdicción entendiéndose que este sería auxiliar cuando el mismo comprenda actividades de bajo valor agregado y no sean una parte esencial en el proceso de producción de riqueza ejecutado por el sujeto del exterior y vinculado con el territorio nacional argentino. En línea con esto se advierte que servicios de “back office”, enlace comercial, recolección de datos u otros similares, mientras que no obliguen al sujeto del exterior para con un hecho a ocurrir en territorio nacional argentino, serán considerados efectivamente utilizados en el exterior;
- (3) Lugar de toma de decisiones soportadas en el objeto del contrato de servicios ejecutado por un sujeto ubicado en la República Argentina;
- (4) Auxiliareidad del servicio local respecto del negocio ejecutado en el exterior;
- (5) Proceso productivo del requirente del servicio: El concepto de “proceso productivo” ha sido considerado en el DAT 65-2001, mencionado anteriormente, donde se analizó una locación de obra sobre un determinado bien que luego sería utilizado económicamente, como parte de un proceso productivo integral, en el exterior;
- (6) Cadena de valor de la empresa internacional, requirente del servicio: El concepto de “cadena de valor” internacional podemos visualizarlo en DAT 34-2004 donde una sociedad local se encargaba de brindar soporte post venta a favor de clientes de una sociedad del exterior siendo retribuidos, sobre la base del concepto “costo mas beneficio”. En este caso se entendió que el soporte y asistencia post-venta es parte del proceso integral de asistencia al comprador, inescindible de las responsabilidades inherentes al acto de comercio y, en consecuencia, pese a que el servicio estaba



siendo utilizado por una sociedad del exterior no encuadraría como servicio “efectivamente explotado en el exterior”

## RESUMEN

Incluso cuando nos enfrentamos a consultas muy bien formuladas, o cuando el consultante parece ser “concreto” al momento de solicitar opinión profesional sobre la consecuencia jurídica esperada ante determinado hecho económico (o arreglo económico), será tarea del profesional indagar en la motivación subyacente (económica) para el negocio cursado por el contribuyente así como en una descripción acabada de los hechos que subyacen al negocio bajo ejecución.

Las prácticas en toda industria se “analogan” entre cada uno de sus participantes. De la consulta de antecedentes judiciales vinculados a la industria o actividad puesta a discusión, como analistas fiscales, podemos detectar elementos que, originalmente, no han sido ventilados por el consultante, se han pasado por alto o bien sobre los cuales no se ha dispuesto suficiente énfasis.

La consulta fiscal es una actividad de carácter intelectual pero, adicionalmente, de profundo escrutinio que depende decididamente de la experiencia del profesional que asiste a dicha tarea el cual, forzosamente, estará “arropado” por situaciones previas, por su propio marco conceptual, por su conocimiento de la doctrina y la jurisprudencia, entre otras cuestiones pero, por sobre todo, por su interés de descubrir la verdad jurídica antes de emitir una opinión referente al caso puesto a estudio.

Una consulta fiscal generalmente no será resuelta en una sola sesión (salvo casos simples) e incluso podría invitar (algo decididamente conveniente) a un escrutinio independiente entre diferentes profesionales para, con ello, sumar experiencias y puntos de vista que siempre deberán estar fundados en jurisprudencia aplicable que permita soportar las dificultades propias de la interpretación tributaria (en materia de actos del contribuyente así como de la norma aplicable).

El presente escrito nos permite, en consecuencia, no solo visualizar el ejercicio intelectual desarrollado ante una “simple e inocente consulta efectuada”, como de la misma es posible derivar cuestiones no consideradas originalmente pero, por sobre todo, acerca elementos a considerar para mejorar el conocimiento de la actividad requerida en estudio.

[www.sergiocarbone.com.ar](http://www.sergiocarbone.com.ar)