

DICTAMEN D.A.T. 6/14

Buenos Aires, 28 de enero de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Retención a beneficiarios del exterior. Servicios de entrenamiento para pilotos.

Sumario:

La calificación de la actividad bajo análisis no se corresponde con el significado que le cabe al término asesoramiento, ya que en este caso estamos en presencia del desarrollo del entrenamiento o adiestramiento de personas para determinados fines prácticos, es decir que aquí no se transmite un conocimiento o experiencia que la persona puede o no utilizar sino que se la capacita para hacerla apta para una determinada tarea.

Por lo tanto, al efectuarse la preparación de los pilotos de la Dirección Provincial de exclusivamente fuera del país, se encuentra ausente el nexo territorial que, según el art. 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, permite vincular la materia gravable con la potestad de imposición argentina, por ello se concluye que las ganancias derivadas de la mentada actividad revisten íntegramente el carácter de rentas de fuente extranjera, y como tales no son susceptibles de ser sometidas a imposición, no aplicándoseles el Tít. V de dicho plexo legal.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., quien solicita la intervención de este servicio asesor a los fines de analizar la presentación efectuada por la Secretaría General de la Gobernación de la provincia de ..., respecto de la procedencia de que se practique la retención que establece el Tít. V de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con carácter de pago único y definitivo, sobre la suma que la provincia abonó en virtud de la contratación directa formalizada con la empresa estadounidense "FF International" por el dictado de los cursos iniciales de entrenamiento para pilotos de aeronaves CC II.

Según se desprende de los actuados –Expte. 2129-628/13–, por un decreto del gobernador de la provincia de ... oportunamente se autorizó a los agentes de la Dirección Provincial de ... para concurrir a la ciudad de "AA" (Georgia) en los Estados Unidos, a fin de asistir a los mencionados cursos, los cuales, según se expone, vienen siendo prestados a los pilotos de la provincia de ... y en anteriores oportunidades los pagos por tales servicios habían sido aprobados por la Tesorería General de la provincia sin la deducción de retenciones impositivas.

Sin embargo, las últimas transferencias realizadas a la empresa FF International en contraprestación por los servicios recibidos habrían sido remitidas netas de la retención de impuesto a las ganancias que ascendió al treinta y uno coma cincuenta por ciento (31,50%) de los montos brutos, representando esta

situación un cambio de criterio, lo que motivó la preocupación de la firma estadounidense, trasladada por la Dirección Provincial de ... de la provincia de ... a la Secretaría General de la Gobernación de esa misma provincia por la deuda que ascendía a dólares estadounidenses doce mil trescientos cincuenta y dos con setenta y un centavos (u\$s 12.352,71) y por la cual se podrían iniciar las acciones legales correspondientes mediante la Embajada de los Estados Unidos en nuestro país.

Planteada la consulta, la instancia remitente, luego de analizar la problemática y de reseñar la normativa, doctrina y jurisprudencia administrativa aplicable en la materia advirtió que "... si bien la operatoria en análisis implica una transmisión de conocimientos o experiencias por parte de la firma extranjera, las referidas actividades de capacitación se llevan a cabo en su totalidad fuera del ámbito nacional y no se relacionan directamente con una actividad económica que el contratante desarrolla en el país", entendiendo que en este caso "... los servicios no son prestados desde el exterior sino en el exterior y la capacitación responde al mantenimiento de un adecuado nivel de entrenamiento de los pilotos de la Dirección Provincial de ...", por lo que no se trata entonces de "... consejos, advertencias, conocimientos o pautas de actuación vinculados a un proceso económico tendiente a la generación de rentas de fuente argentina".

Concluye consecuentemente que "... los pagos efectuados al beneficiario del exterior por los servicios de capacitación analizados no constituyen asesoramiento técnico prestado desde el exterior a que alude el art. 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y, por lo tanto, no se trata de rentas gravadas por la ley del tributo".

A su turno, la Dirección de ... comparte las conclusiones a que arribara la instancia preopinante, agregando en apoyo de tal tesis que "... la capacitación aquí analizada no estará necesariamente vinculada a una actividad económica destinada a la generación de rentas toda vez que la contratante local es la propia provincia de ..., y que los servicios son prestados en el exterior por un sujeto no residente sin que puedan calificarse bajo el concepto de servicios técnicos prestados desde el exterior".

De conformidad con ello interpreta que: "El hecho que los pilotos argentinos se trasladen al exterior para obtener un entrenamiento acorde al mantenimiento de su preparación y conocimiento sobre la aeronaves que componen la flota de la Dirección Provincial de ..., no implica que exista una actividad de la empresa extranjera con vínculos suficientes con el territorio nacional para generar rentas consideradas de fuente argentina".

II. A los fines de analizar la consulta corresponde, en primer lugar, traer a colación el tercer párrafo del art. 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.), el cual expresa que: "Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Tít. V". Es dable aclarar que dicho título establece la tasa aplicable y las presunciones de ganancia neta de fuente argentina en los casos de pagos efectuados a beneficiarios del exterior.

Así pues, en atención a que los servicios de entrenamiento y capacitación involucrados en la consulta fueron prestados por residentes en el exterior, las ganancias de los mismos sólo estarán alcanzadas por el impuesto, de acuerdo con lo establecido por la norma citada, en el caso de tratarse de ganancias de fuente argentina.

En cuanto a tales rentas, el art. 5 de la ley del gravamen establece que: "En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquéllas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de

hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

Concordantemente, el inc. c) del art. 9 del decreto reglamentario de la ley del gravamen incluye, entre las ganancias de fuente argentina, aquellas “... generadas por el desarrollo en el país de actividades ... y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina”, mientras que su inc. d) incluye como ganancia de fuente argentina a “toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina”.

Por su parte, el segundo párrafo del art. 12 de la ley del tributo extiende el concepto de fuente argentina, entre otros, a “... los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior”.

En razón de la normativa expuesta podemos inferir que los aludidos servicios de entrenamiento prestados en el exterior únicamente podrán ser considerados de fuente argentina si revisten la calidad de asesoramiento.

Por lo tanto, a los fines de dilucidar el presente caso, resulta oportuno precisar los alcances del término “asesoramiento”, particular sobre el que se expidió este servicio asesor en el Dict. D.A.T. 69/96, donde se afirmó que dicha expresión “... agrupa a todas aquellas prestaciones que signifiquen la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etcétera) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sean antecedente temporal o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de los cuales se elaboran o transmiten ...”.

A su vez, en el Dict. D.A.T. 29/02 se estimó que “... para que exista asesoramiento debe verificarse una transmisión de conocimientos o experiencias cuyo objetivo sea el brindar pautas o guías para la toma de decisiones, y que tal proceso decisorio debe encontrarse vinculado con el desarrollo de una actividad económica en el país”.

En línea con ello la doctrina sostiene que asesorar significa “... ‘aconsejar’, ‘dictaminar’ y también ‘tomar consejo o ilustrarse con la opinión de otra persona’, de lo que se deduce que esta actividad es de índole intelectual y consiste en opinar fundadamente sobre cierta cuestión que es la consultada; el resultado del asesoramiento puede ir acompañado de planos, manuales y otros medios materiales donde se vuelque dicha opinión, pero siempre se trata de una tarea específicamente intelectual que se traduce en un consejo, instrucción o advertencia que constituye el núcleo principal de la misma, siendo los manuales, planos y elementos accesorios el lugar donde se vuelca dicha experiencia”, indicando además que “... no constituye asesoramiento la realización de una tarea material” (Impuesto a las Ganancias, teoría-técnica-práctica, Luis O. Fernández, La Ley, pág. 214, 2005).