

DICTAMEN D.A.T. 78/10

Buenos Aires, 3 de junio de 2010

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Prestaciones utilizadas en el exterior. Exportación de servicios. Promoción y comercialización de productos. Sucursal empresa extranjera.

Sumario:

Se interpretó que los servicios prestados por una sucursal de empresa extranjera a una firma del exterior, relacionados con la promoción y comercialización de sus productos en la Argentina, conforman una etapa más del negocio de comercialización de los mismos en el país, concluyendo que los mismos son aprovechados y utilizados efectivamente en la Argentina, por lo que no encuadran en el segundo párrafo del art. 1, inc. b), de la Ley de I.V.A.

Texto:

I. La empresa del asunto efectúa una presentación en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, consultando si los servicios prestados a la empresa del exterior “XX” Inc., relacionados con la promoción y comercialización de sus productos en la Argentina, califican dentro de aquéllos previstos en el art. 1, inc. b), párrafo segundo, de la Ley de I.V.A.

Al respecto la consultante informa que “XX” Inc. es una sociedad constituida según las leyes de los Estados Unidos de América, con una vasta experiencia en la provisión de servicios de telecomunicaciones, que vende sus productos directamente a importadores de la República Argentina.

Asimismo, señala que la empresa “XX” Brasil, una subsidiaria de “XX” Inc., resolvió abrir una sucursal en la República Argentina, cuya actividad es prestar servicios relacionados con el desarrollo de actividades de promoción y mercadeo de los productos XX.

Al respecto aclara que su actuación se limita exclusivamente a prestar los servicios convenidos en el contrato de servicios profesionales suscripto con "XX" Inc. que, según los Considerandos y la Cláusula 1.01 del contrato, consisten en la prestación de servicios de promoción y comercialización de los productos de "XX" Inc., promocionar y desarrollar actividades de mercadeo de los productos, incluyendo mantener una lista de clientes reales y potenciales que deberá ser suministrada periódicamente a la sociedad, actuar como enlace o conector entre los clientes o potenciales clientes y la sociedad, visitar a los actuales y potenciales clientes de productos XX, recopilar y suministrar la información sobre los productos y entrega de manuales y folletos.

Asimismo, señala que los servicios de investigación de Mercado comprenden, por ejemplo, brindar información acerca de la situación económica y financiera del país, clientes o potenciales clientes, identificar nuevas áreas de crecimiento de la industria y, en general, todo otro análisis que pueda ser requerido por "XX", siempre dentro del marco contractual.

La sucursal destaca que no actúa como representante de "XX" Inc. en ningún sentido, como tampoco tiene la representación de los productos, indicando que específicamente la Cláusula 2 del contrato establece que la sucursal no posee poder o facultad para concluir acuerdos de ventas o vender productos o proveer servicios en nombre de "XX" Inc., así como tampoco se encuentra facultada para aceptar contratos o acuerdos en su nombre obligando a "XX" Inc., ni para atribuirse la calidad de agente, representante o empleado de ésta, y que la sucursal de ningún modo podrá interferir en las relaciones comerciales sostenidas entre "XX" Inc. y los clientes locales.

Adicionalmente señala que la sucursal no realiza ningún tipo de soporte posventa, ni presta servicio técnico, así como tampoco asume responsabilidad jurídica alguna ante quienes adquieren los productos XX en el país, por ejemplo en el caso de fallas o falta de entrega de los productos.

Por otra parte, informa que como remuneración por los servicios prestados "XX" Inc. le abonará mensualmente un importe equivalente al costo razonablemente incurrido y directamente vinculado con la ejecución del contrato de servicios más un cinco por ciento (5%).

En relación con lo expuesto, la consultante solicita que este organismo se expida respecto de si los servicios prestados por la sucursal, tal como se describen en la

presentación, califican dentro de aquellos previstos en el art. 1, inc. b), párrafo segundo, de la Ley de I.V.A.

Al respecto cita la normativa legal, la Circ. 1.288/93, las causas Tecnopel S.A., T.F.N., Sala “A”, 6/12/99; Uniquim S.A., T.F.N., Sala “A”, 15/3/02, y Turner International Argentina, T.F.N., Sala “C”, 25/3/08, y los Dict. D.A.T. 60/00, 34/03, 28/03 y 34/04 –a los que cabe remitirse en mérito a la brevedad–.

La consultante analiza el tratamiento de las operaciones realizadas a la luz de los antecedentes administrativos y jurisprudenciales referidos, entendiendo que debe analizarse si sus actividades pueden considerarse una etapa más del negocio de venta de productos XX que “XX” Inc. realizará desde el exterior, dado que en tal caso la sucursal podría constituirse en “representante”.

Para ello, siguiendo la doctrina sentada por la Dirección Nacional de Impuestos en sus memorandos citados en los Dicts. D.A.T. 28/03 y 34/04 interpreta que resulta fundamental determinar si la actividad de la sucursal resulta esencial o si por el contrario es preparatoria o auxiliar del negocio de exportación de los productos XX al país.

Al respecto, destaca que las actividades en cuestión no forman parte de la actividad de venta ni tampoco se relacionan con las responsabilidades del prestatario respecto de los productos vendidos a clientes del país, por cuanto deberían considerarse como “preparatorios o auxiliares”, lo cual en el ámbito de la legislación y doctrina tributaria internacional resulta de vital importancia a efectos de determinar la existencia de “establecimiento permanente”, criterio que permite establecer el nexo territorial de una actividad económica.

En función de ello, basándose en los comentarios al “Modelo de tratado para evitar la doble imposición”, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), interpreta que no existe un establecimiento permanente de “XX” Inc. en Argentina, concluyendo que los servicios que presta la sucursal constituyen, cuanto mucho, una actividad “preparatoria o auxiliar” de la actividad de venta de “XX” Inc., y por lo tanto la actividad que realiza la sucursal no constituye una etapa del negocio de exportación de su contratante en la Argentina, es decir, no existe presencia ni actividad de esta última en el territorio nacional. Agrega que los servicios en cuestión benefician el negocio de exportación de productos de XX a la Argentina que realiza directamente “XX” Inc., por cuanto los mismos están destinados a incrementar la demanda de sus productos.

Por todo lo expuesto concluye que la retribución que la sucursal percibe de su cliente del exterior constituye una contraprestación por servicios efectivamente utilizados por la compañía extranjera, con la finalidad de incorporarlos a una actividad desarrollada íntegramente fuera del país y, consecuentemente, encuadra en el art. 1, inc. b), segundo párrafo, de la Ley de I.V.A., resultándole de aplicación el régimen especial de recupero del impuesto establecido por el art. 43 de la misma ley.

II. En primer término cabe aclarar que, mediante Nota Nº .../10 (SD.G. ...), la consulta fue declarada formalmente admisible, dejando constancia de que conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05 la respuesta que se emita tendrá el mencionado carácter únicamente para las obligaciones que sean posteriores a la interposición de la consulta.

III. El art. 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece que el gravamen se aplicará sobre: "... b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3, realizadas en el territorio de la Nación ...".

Agrega el segundo párrafo de dicho inciso que: "En los casos previstos en el inc. e) del art. 3, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior".

Al respecto, la Circ. 1.288/93 aclaró en su segundo párrafo que "... las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior, relacionadas con las actividades que éstas desarrollen dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país".

En relación con el caso planteado, cabe citar el Dict. Di.A.Téc. 86/06 que trató un supuesto similar de una sucursal de empresa extranjera cuya actividad consistía en prestar ciertos servicios de promoción y "marketing" de los productos de su contratante entre potenciales consumidores y también actividades de publicidad e investigación de Mercado en Argentina, Chile y Uruguay.

En dicho pronunciamiento se citó la opinión de la Dirección Nacional de Impuestos recogida en el Dict. D.A.T. 34/03, la cual expresó que "el exportador del exterior realiza una operación fuera del territorio de la Nación, mientras que el importador del país efectúa una operación dentro del mismo, opinión que podría ser desvirtuada si el exportador del exterior tuviera en el país una representación,

sucursal, oficina de ventas o agente que actuara por cuenta o en nombre de aquél, con lo cual se trataría de la misma empresa que, teniendo asiento en el territorio, estaría realizando actividades en él”.

Asimismo, en relación al término “representación” –en el supuesto en que se entienda que la empresa del exterior esté llevando a cabo una actividad en el país– aclaró que “... debe entenderse que en ese caso particular la gestión de venta o enlace comercial no constituía una actividad comercial o accesoria a la exportación, sino una etapa más de la actividad comercial que el sujeto del exterior está realizando en el territorio de la Nación a través de su representación”.

“Por el contrario, para el supuesto de una sucursal en el país de una empresa del exterior que llevaba a cabo una actividad auxiliar o preparatoria que daría lugar a una toma de decisiones empresarias en el exterior, concluyó que no se realizaba una actividad económica en el territorio nacional aún cuando existiera una presencia física en nuestro país”.

Adicionalmente, se trajo a colación un antecedente referido a una empresa del país que prestaba servicios de promoción de productos de una empresa del exterior, reunía información en lo que respecta a potenciales clientes de dichos productos y mantenía o subcontractaba a personal dedicado a promocionar los productos en cuestión en un área geográfica determinada.

Al respecto se entendió que “... la operatoria efectuada por la presentante no encuadra en el segundo párrafo del inc. b) del art. 1 de la Ley de I.V.A., dado que además de actuar como agente de enlace con clientes y potenciales clientes la realización de las citadas actividades superarían a los servicios que se reputan como auxiliares o preparatorios de la exportación, integrando en sí una etapa más de la actividad que la empresa del exterior efectúa en el país a través de la consultante y sus distribuidores, encontrándose alcanzada por el gravamen”.

En el mismo sentido, en el dictamen de marras se interpretó que la operatoria no encuadra en el segundo párrafo del inc. b) del art. 1 de la Ley de I.V.A., dado que se trata de un conjunto de actividades que superarían a los servicios que se reputan como auxiliares o preparatorios de la exportación, concluyendo que las operaciones que motivaron la consulta se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor agregado ya que las mismas conforman una etapa más de las operaciones que la empresa del exterior realiza en el país a través de la consultante.

En el presente caso, en los Considerandos del contrato de servicios profesionales suscripto entre “XX” Inc., empresa organizada y existente conforme con las leyes de “WW”, con sede central en California (U.S.A.), (el beneficiario) y “XX” Brasil sucursal Argentina, organizada y existente conforme con las leyes argentinas (el proveedor), se expresa que el beneficiario se compromete a desarrollar, producir, comercializar, vender y respaldar a ciertos productos para conferencias que permitan la participación de personas que se encuentren en lugares aislados a través de medios de audio, de video y de comunicación; el proveedor está dispuesto a poner a disposición los servicios relacionados con la promoción de los productos del beneficiario en Argentina; el beneficiario desea asegurar los servicios para su propio beneficio directo con el fin de incrementar las exportaciones a Argentina y que esos servicios no impliquen en control o supervisión de las acciones, transferencia de tecnología o licencia compartida; el beneficiario no desarrollará ninguna otra actividad en Argentina que no sea la de vender directamente a sus clientes en Argentina sin la intervención del proveedor.

A su vez, la Cláusula 1 establece que: “1.01. El proveedor suministrará al beneficiario los servicios relacionados con la promoción y comercialización de los productos del beneficiario en Argentina (en adelante los ‘Servicios’). Todo proveedor prestará los servicios en Argentina en forma personal. Por el presente las partes acuerdan expresamente que la promoción y comercialización de los servicios consistirá en visitar a clientes actuales y potenciales, obtener y proveer información de los productos y entregar manuales y folletos del producto”.

“1.02. Todos los servicios prestados por el proveedor serán esencialmente preliminares y auxiliares y esas actividades no constituyen o implican ningún tipo de actividad del beneficiario en Argentina”.

Agrega la Cláusula 2.01 que: “El presente contrato excluye expresamente al proveedor de desarrollar las siguientes actividades:

- i. Celebrar negocios o cerrar ventas con clientes con domicilio en Argentina en relación con los productos del beneficiario.
- ii. Desarrollar todo tipo de actividad de representación o mandato para el beneficiario.
- iii. Implicar transferencia de tecnología.
- iv. Administrar o controlar los servicios en relación con las partes del contrato o los servicios que de cualquier otro modo se basen en una relación societaria debido a

que alguna de las partes posee participación directa o indirecta en la otra parte del presente.

Asimismo, en la Cláusula 8 se conviene que: “El proveedor actuará como un contratista independiente conforme con los términos de este contrato. Ninguna parte de este contrato será interpretado: i. para otorgarle poder a cualquiera de las partes para dirigir o controlar las actividades diarias de la otra parte o ii. para relacionar a las partes como empleador y empleado, principal o mandatario, franquiciante y franquiciado, socios, ‘joint ventures’, copropietarios o, de cualquier otra forma, como participantes de un emprendimiento en forma conjunta”.

“El proveedor no tiene derecho ni autoridad alguna para celebrar un contrato o asumir o crear cualquier obligación de ningún tipo en nombre del beneficiario”.

Por otra parte, cabe señalar que a f. 75 consta la modificación del contrato social de la empresa “XX” Brasil por decisión de sus socias “XX” Inc. y “PP”, estableciéndose en la Cláusula 1 que “La sociedad se denomina ‘XX’ Brasil y tiene su sede social y jurisdicción en la ciudad de ‘RR’ (Brasil)”, cuyo objeto, conforme con la Cláusula 2, es el siguiente: i. la prestación de servicios de soporte técnico, comercial y de marketing en relación con equipos de comunicación de audio y video y otros productos afines y ii. la importación, exportación y comercialización de los equipos y productos antes descritos.

Asimismo, a f. 57 consta que dicha empresa otorgó mandato al apoderado de la consultante “para representar legalmente a la mandante con las restricciones enunciadas en el contrato social de la mandante, actuando individual e indistintamente, en nombre y representación de la mandante, en la realización de los siguientes actos relacionados con la sucursal de la mandante ubicada en la República Argentina (la sucursal); ... En particular, con la autorización e instrucciones de la mandante, el apoderado estará también facultado para realizar los siguientes actos: 1. contratos y acuerdos en general: celebrar, modificar, reformar, variar, terminar, rescindir o revocar cualquier acto, acuerdo o contrato referido al curso ordinario de los negocios y objeto de la mandante ... 2. Importaciones y exportaciones: a) importar y exportar, temporaria o definitivamente, toda clase de mercaderías en nombre de la mandante y en cumplimiento de su objeto social ... 4. Pagos y cobros: a) cumplir y cancelar los deberes y obligaciones de la mandante, cualquiera sea su naturaleza u objeto, siempre que se refieran a pagos administrativos ordinarios y al cumplimiento de obligaciones. b) Exigir el cumplimiento de los deberes y obligaciones, cualquiera sea su naturaleza y objeto, que se tengan con la mandante, cobrar y percibir todas las

sumas de dinero u objetos o bienes que se adeuden a la mandante por cualquier motivo y otorgar los recibos pertinentes ... e) Otorgar y aceptar pagos en especie, ya sea que se refieran a obligaciones anteriores o posteriores al otorgamiento del presente mandato ...”.

De la documentación citada surge que, si bien en el contrato de servicios profesionales se afirma que la rubrada no es representante de “XX” Inc., su actividad de promoción y comercialización de productos XX se vincula con los negocios de la empresa radicada en Brasil –de la cual es sucursal–, advirtiéndose que ésta ha otorgado un mandato al apoderado de la consultante para la realización, en su nombre y representación y bajo sus instrucciones, de diversos actos relacionados con la sucursal, pudiendo celebrar contratos, recibir pagos e importar y exportar mercaderías.