

Voces: BENEFICIARIO DEL EXTERIOR ~ CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ~ DOBLE IMPOSICION ~ ESTABLECIMIENTO PERMANENTE ~ GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS ~ REINO DE BELGICA ~ RETENCION DEL IMPUESTO ~ SUJETO DOMICILIADO EN EL EXTERIOR

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B(TFiscal)(SalaB)

Fecha: 20/05/2022

Partes: SOLVAY INDUPA S.A.I.C. s/ apelación-Impuesto a las Ganancias

Sumarios:

1. La norma del CDI que vincula a nuestro país con el Reino de Bélgica —ratificado por Ley 24.850—, invocada por el Fisco como sustento de su postura, establece que solo será aplicable en el caso que las actividades se lleven a cabo en el país durante un período que en total excedan de seis meses dentro de un período de doce. El propio Fisco Nacional en su pretensión determinativa señala que la presencia de empleados de la empresa belga en nuestro país ha promediado alrededor de 57 días por año, es decir sólo 57 días en un período de doce meses, lo cual no cuadra dentro de la norma en cuestión, por más que los contratos celebrados hayan tenido una duración mayor a lo largo de varios años. No se advierte que la presencia de 57 días al año, menos de dos meses, permitan concluir que los servicios prestados por la firma hayan sido efectuados con el umbral de presencia mínima requerida en nuestro país. No puede sostenerse que la empresa belga tuviera en Argentina un establecimiento permanente en relación los servicios prestados por aquella en los períodos fiscales cuestionados por el Fisco Nacional, debiéndose revocar las resoluciones apeladas.
2. Según las reglas internacionales plasmadas en los modelos de Convenios Tributarios impulsados desde OCDE y la ONU, el concepto de Establecimiento Permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar las utilidades de una empresa del otro Estado contratante. De acuerdo a estas reglas un Estado contratante en principio no puede gravar las utilidades o beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que ésta realice su actividad por medio de un EP situado en aquel.
3. Conforme la Ley del Impuesto a las Ganancias, como principio general, los sujetos residentes del exterior tributan el impuesto en nuestro país únicamente por sus rentas de fuente argentina, a través de una retención en la fuente que le efectúa el sujeto pagador, con carácter de pago único y definitivo, aplicando en cada caso la alícuota correspondiente. La excepción a dicho principio es que el sujeto del exterior desarrolle actividad en nuestro país a través de un establecimiento permanente, debiendo tributar por las ganancias que sean atribuibles funcional y económicamente a ese establecimiento permanente.
4. Con la reforma de la Ley 27.430 el artículo 16.1 de la ley del impuesto a las ganancias, contiene actualmente una definición autónoma de establecimiento permanente, que sigue los lineamientos del modelo de CDI de la OCDE y del modelo de CDI de las Naciones Unidas (ONU) que es más favorable a la potestad tributaria del país de la fuente.

Texto Completo: Expte. N° 36.513-I

Buenos Aires, mayo 20 de 2022.

Considerando: I. Que a fs. 53/95 vta. se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 62/2012 (DV DEOA) de fecha 03/07/2012, mediante la que se impuso a la recurrente la obligación de ingresar en concepto de retención del Impuesto a las Ganancias —Resolución General (DGI) N° 2784/98 y Resolución General (AFIP) N° 830/00— por los pagos en concepto de “Locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos” efectuados a responsables no inscriptos frente al mismo impuesto por los pagos y períodos fiscales 4 a 11/2001, 3 y 4/2003, 7 a 12/2003, 1/2004, 5 a 12/2004, 1/2005, 5/2005 a 12/2005, 1/2006 y 6/2006 a 12/2006, importe neto de los pagos realizados por la contribuyente en concepto de Impuesto a las Ganancias - Retenciones Beneficiarios del Exterior - inciso c) del artículo 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado con el Reino de Bélgica en los mismos períodos fiscales y de la compensación prevista en el quinto párrafo del artículo 81 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) del cómputo de retenciones e ingresos a cuenta que fueran oportunamente declaradas, originada en el pago en exceso realizado por tal cuantía por el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2 a 7/2007. Asimismo el acto recurrido impone la obligación de ingresar intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley 11.684 y aplica multa equivalente al 70 % de las retenciones de impuesto que, a criterio del Fisco, fueron omitidas.

Entiende la recurrente que el Fisco no analizó los argumentos de su defensa expuestos debidamente en la contestación de la vista, señalando que el ajuste efectuado, en una actitud de prejuizgamiento evidenciada en la anterior instancia, consideró que la firma belga Solvay SA (en adelante Solvay) ha constituido en la República Argentina un Establecimiento Permanente y, de ese modo, otorgó otro carácter a los pagos y retenciones efectuados a dicha firma por parte de Solvay Indupa SACI (en adelante Indupa), quien en debida forma realizó los mismos considerando el carácter de beneficiario de exterior ostentado por su contraparte en los períodos fiscales mencionados.

Expone la improcedencia de la pretensión fiscal, la que en caso de prosperar considera como un ejercicio abusivo de los derechos que la ley 11.683 le acuerda al Fisco.

Expresa que de acuerdo con la normativa vigente —art. 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición— suscripto con el Reino de Bélgica, aprobado mediante Ley 24.850, practicando en legal tiempo y forma las retenciones que establecían las normas tributarias a la hora de realizar los pagos a los sujetos beneficiarios del exterior, recibiendo el certificado que la normativa exige, debidamente intervenido por la autoridad fiscal competente del Reino de Bélgica, todo ello de acuerdo con lo normado por la RG (AFIP) N° 3497/1992. Destaca que Solvay transmite a más de 40 países los conocimientos e investigación (know how) de sus tecnologías desarrolladas en sus más de 149 años de experiencia, sin por ello establecer un Establecimiento Permanente en cada uno de los Estados a los cuales transmite dicha tecnología.

Considera necesario que se tome conocimiento de la actividad que realiza Indupa que fue acreditada con la prueba documental obrante en las actuaciones administrativas, expresando que es una empresa mundialmente reconocida, dedicada a la explotación de la industria

química, siendo una de las empresas petroquímicas más importantes del Mercosur, con sede en CABA y 2 complejos industriales ubicados en la ciudad de Bahía Blanca (Argentina) y Santo André (Brasil). Entre sus productos se pueden destacar el policloruro de vinilo e hidróxido de sodio, constituyendo su principal actividad la “Fabricación de resinas y cauchos sintéticos”. Agrega que a los fines de encarar la ampliación de su planta de producción de Bahía Blanca, a fines de mayo de 1997 suscribió un convenio con la Compañía belga Solvay SA, adquiriendo a título oneroso un “Paquete de Ingeniería Básica” conformado por un conjunto de conocimientos adquiridos a través de la experiencia e investigación para poder desarrollar y expandir por medio de Techint Internacional SACEI su planta industrial, a cuyo fin celebró con dicha empresa los contratos de fechas 07/11/1997, 11/02/1998 y 05/11/1998, mediante los cuales se le encomendó a Techint llevar a cabo las obras pertinente a fin de expandir la planta.

En referencia a la contratación efectuada con Solvay, expresa que según surge de las fojas 104/107 de las actuaciones administrativas, deberán solicitarle a dicha empresa licencias y derechos no exclusivos e intransferibles, sin derecho a sublicencia, para el uso de tecnología a los fines del diseño, construcción, mantenimiento y operación de las instalaciones a las distintas fases de la expansión planificada y para la venta y uso, en cualquier parte del mundo, de los productos fabricados por Indupa, siendo Solvay la encargada de confeccionar los documentos de ingeniería básica. Agrega, en cuanto al alcance de las prestaciones de Solvay, que incluyen la provisión de un manual operativo para la planta de PVC (policloruro de vinilo), capacitación en Bélgica para los representantes de Indupa y provisión de servicios de asistencia técnica y asistencia en la selección de proveedores de los equipos necesarios para implementar la expansión de su planta.

Advierte que se excluyen de las responsabilidades asumidas por Solvay las tareas vinculadas con la construcción o implementación de trabajos físicos que se requieran para materializar la obra planificada por Indupa y a cuyos fines suscribió los acuerdos con la fuma Techint.

Expresa que sus dichos surgen claramente de la lectura de la página 17 de la Carta de Intención que consta a fs. 735/755 de las actuaciones administrativas. Destaca que esta situación no pudo ser evaluada correctamente por las áreas preopinantes de la AFIP y por la Dirección Nacional de Impuestos dado que al resolver la consulta efectuada por la DGI, los contratos suscriptos con Techint no habían sido aún agregados a las actuaciones administrativas, arribando por ello el equipo fiscalizador a conclusiones erróneas, sin indagar, como se solicitó expresamente, quién había estado a cargo de las obras de construcción de la planta. Añade que las obras en cuestión tuvieron lugar entre el tercer trimestre de 1997 y el tercer trimestre de 1999. Asimismo señala que continuó recibiendo asesoramiento técnico de parte de Solvay, no ya vinculado al proyecto de expansión, sino relacionado con la construcción y asesoramiento en las mejores prácticas de una actividad que la compañía del exterior posee por su ya mencionada trayectoria y acreditada reputación en el ramo de más de 149 años.

Luego pasa a referirse a la nulidad de la resolución atacada, no como un recurso autónomo sino como uno de los fundamentos de la apelación, subsumido dentro de los restantes argumentos de su recurso —vide fs. 72 vta.— refiriéndose a aspectos procesales relacionados

con la actuación en sede administrativa. En este sentido se refiere a la Resolución N° 34/2011 (DV FE3G) —OI 257.683— del 02/03/2011, mediante la que se pretendió notificar a la firma belga Solvay SA en el domicilio de Indupa el 14/03/2011, la concesión de un plazo de 10 días para regularizar su inscripción y las obligaciones tributarias relativas a su operatoria, e informar que en caso de no regularizar su situación el Organismo evaluaría la posibilidad de aplicar la responsabilidad solidaria a Indupa en los términos del artículo 8, inciso e) de la ley 11.683. Agrega que en fecha 06/04/2011 se presentó en las actuaciones dando cuenta del error, debido a que Solvay no tiene domicilio fiscal ni legal en el domicilio indicado, por lo que la notificación carece de validez; asimismo ante la eventual responsabilidad solidaria, tomó vista de las actuaciones y del dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos poniéndose a disposición del Organismo y solicitando nueva remisión a la DNI (Dirección Nacional de Impuestos) para que con toda la información necesaria se pronuncie en la forma correspondiente. Agrega que con ese motivo se le hicieron requerimientos de documentación entre la que se encuentra los contratos suscriptos con Techint. Luego de ello, continúa resaltando, se le formularon los ajustes —que originaron el acto apelado— y, en virtud de su rechazo se inició el procedimiento de determinación de oficio en el que luego de presentado el descargo, se dictó mediante Resolución N° 27/2012 (DV DEOA) una medida para mejor proveer la que fue cumplimentada por la recurrente y luego se dictó el acto venido en recurso.

Sustenta la nulidad, con fundamento en el artículo 14 de la ley 19.549, en que el Juez Administrativo omitió considerar los serios argumentos expuestos en la contestación de la vista y la totalidad de la prueba ofrecida y aportada, transcribiendo las manifestaciones del descargo, reproduciendo cláusulas contractuales sin considerarlas en forma debida y copiando opiniones de distintas áreas de la AFIP que se vieron privadas de contar con la documentación necesaria para pronunciarse debidamente. Cita jurisprudencia y doctrina. Destaca que la conducta del Fisco le ocasiona un efectivo perjuicio debido a sus graves irregularidades tanto en el procedimiento como en el acto apelado que cuentan con entidad suficiente para afectar el Derecho de Defensa, viéndose obligado a acudir ante la instancia revisora.

Especifica que de conformidad con los incisos a) y b) del artículo 14 de la ley 19.549, la voluntad de la administración resultó excluida por error esencial, por cuanto tuvo como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos, sobre los que el Organismo basa su arbitraria pretensión dado que solicitó opinión a diversas dependencias sin suministrar la totalidad de la documentación, exhibiendo los hechos en forma parcial, analizó erróneamente la información aportada por la actora, valoró arbitrariamente la prueba acompañada y no permitió la producción de la ofrecida, crucial para la resolución de la cuestión.

Entre los yerros incurridos menciona la duración de la obra de expansión de la planta y el promedio de permanencia en el país de los empleados de Solvay que se calculó teniendo en cuenta la permanencia de los mismos en período comprendido entre los años 2000 y 2007, totalmente ajeno al comprendido entre 1/1997 y 12/1999, años en los cuales se ejecutó la obra.

Especificando sus agravios pasa a referirse al concepto de “establecimiento permanente”, manifestando que no existen normas expresas de índole temporal en la ley de impuesto a las ganancias que permitan determinar el momento en que se configura su existencia atribuible a un sujeto del exterior, destaca que la ley del impuesto a las ganancias mínima presunta lo define

como “los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal... desarrolle, total o parcialmente, su actividad”, enunciando supuestos. Asimismo expresa que en los convenios para evitar la doble imposición suscriptos con otras naciones establecen plazos que rondan en los 6 meses, respondiendo mayoritariamente al modelo emitido por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). En función de ello y dado que Solvay SA está constituida y domiciliada en el Reino de Bélgica, entiende que corresponde remitirse al convenio ratificado por ley 24.850, al que se remite y remarca que de acuerdo con el mismo no se verifica un “establecimiento permanente”. Afirma, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia que cita, que el concepto de “establecimiento permanente” requiere de un lugar fijo y la permanencia en ese lugar durante un período considerable de tiempo. También se refiere al dictamen DATyJ 84/78 que refiriéndose además a la configuración del establecimiento permanente considera “fundamental la localización del poder de decisión, dirección o conducción de los negocios y la responsabilidad por las cargas y el riesgo de la empresa...”.

Se agravia además porque entiende que a Indupa no le correspondía indagar la existencia o no de un establecimiento permanente por parte de Solvay de acuerdo con la jurisprudencia que cita, no obstante se analizó esta circunstancia al tiempo de suscripción de sus acuerdos y efectuar los pagos que retribuyeron las prestaciones de Solvay, de lo que surgió que a su respecto no se da el requisito de “fijeza” y que Solvay no cuenta con empleados en el país y mucho menos autoridades con capacidad decisoria o que puedan concertar negocios obligando a un supuesto establecimiento permanente, lo que se puso de manifiesto cuando el Fisco Nacional trató de notificar de manera infructuosa a dicha empresa. Destaca que Indupa recibe de Solvay, a fin de realizar su actividad, conocimientos (know how), capacitación, posibilidad de comercializar los bienes producidos conforme las especificaciones y supervisión en los estándares del grupo, para que su actividad en la Argentina se realice de acuerdo con las mejores prácticas existentes en el mercado y sus ingresos resulten maximizados, asimilando su situación al soporte y asistencia que reciben en Argentina reconocidos productores de servicios, cadenas de comida rápida o explotaciones mineras.

También pone de manifiesto que el Fisco pasó por alto que la renta que Solvay (accionista indirecto de Indupa) espera de Argentina es el dividendo que pone a disposición y paga Indupa, y no la proveniente de inexistentes actividades en el territorio, así como que la mayor parte de la actividad brindada por Solvay fue realizada en el exterior, siendo prueba de ello los escasos días que sus empleados permanecieron en el país en comparación con el Paquete de Ingeniería Básica que recibió Indupa para llevar a cabo la ampliación de sus instalaciones, destacando lo expresado por la División Jurídica de la DGI a fs. 168/172 y compartido por la División determinaciones de oficio a fs. 209 de las actuaciones administrativas.

Continúa expresando que en función de lo expuesto procedió en los términos del artículo 12 del convenio para evitar la doble imposición suscrito entre la Argentina y el Reino de Bélgica, señalando además que el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial recibió la solicitud de registro del contrato suscrito entre Solvay e Indupa, a título informativo, analizando las disposiciones contenidas en la Ley de Transferencia de Tecnología. considerando en base a las prestaciones descriptas, que Solvay era un sujeto del exterior no residente en Argentina.

Entiende que es un contrasentido la contraria postura que tienen la AFIP y el INPI, al ser dos organismos que, aunque autárquicos, dependen ambos del Poder Ejecutivo.

Por otro lado se refiere al tratamiento que Solvay dispensa a sus ganancias en Bélgica, provenientes de los acuerdos suscriptos con Indupa, las que fueron alcanzadas con el impuesto a la renta en aquél país.

Sostiene que el 10 % aplicado por Indupa a los importes facturados por Solvay —equivalente a sus costos más un 10 %— supera con creces al impuesto que resultaría de aplicar la tasa del 35 % del impuesto a las ganancias corporativo, sobre una utilidad equivalente al 10 % de los costos erogados por Solvay para la realización de las tareas, cuya naturaleza y consecuencias de índole fiscal, se discuten en el presente.

En otro orden de ideas pone de manifiesto la errática actitud del acto apelado que también origina su nulidad toda vez que en el mismo se sostiene que Indupa debe responder solidariamente por las obligaciones tributarias de Solvay, al haber constituido dicha firma en Argentina un establecimiento permanente en los términos del inciso b) del artículo 69 de la ley de Impuesto a las Ganancias, pero resolutivamente se le imputa la omisión de actuar como agente de retención. Destaca que a la hora de efectuar las retenciones sobre los pagos efectuados tuvo en cuenta que el beneficiario del exterior poseía el certificado normado en la RG 3497 (AFIP), que acreditaba dicha calidad de sujeto, extremo que la habilitó, en cumplimiento con la normativa vigente, a retener con carácter de pago único y definitivo, el impuesto correspondiente sobre tales beneficios, desconociendo el Fisco el mencionado certificado, cuya copia —dice— acompañó oportunamente a las actuaciones administrativas. Agrega que el Organismo arbitrariamente y frente a las hipotéticas dificultades surgidas en el proceso de fiscalización, tales como la falta de ubicación del beneficiario del exterior, pretende dirigir injustificadamente su reclamo encausando el proceso de manera errática, contrario a derecho, configurando un ilegítimo traslado de tareas que le son propias. Entiende además que no se encuentran reunidos los requisitos que hagan viable la pretensión fiscal toda vez que no existe deuda tributaria para el deudor principal (Solvay), no existe intimación administrativa prima facie a dicho deudor, falta de la regularización de la deuda intimada al deudor principal dentro del plazo de 15 días del artículo 17 de la ley de rito y no existe elemento subjetivo de dolo o culpa.

En subsidio plantea la improcedencia de la prescripción decenal aplicada por el Fisco por reclamarle obligaciones tributarias que le correspondería afrontar a un tercero no inscripto, que resulta ser Solvay.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios toda vez que no ha existido mora imputable al supuesto deudor, pide la aplicación de la teoría de las cargas dinámicas de la prueba toda vez que ha actuado de modo diligente produciendo y ofreciendo prueba, habiéndose coartado su derecho de defensa en la anterior instancia al prescindirse de la apertura a prueba, vulnerando el principio de la seguridad jurídica. También se agravia de la sanción aplicada, toda vez que su obrar denota una indiscutida ausencia de configuración del aspecto objetivo y subjetivo necesarios para la viabilidad de la sanción y, en subsidio, entiende que corresponderá la eximición de toda sanción al configurarse en esta hipótesis un error excusable en la interpretación de las normas aplicables al caso. También ataca el acto en crisis

por no haber fundamentado la graduación de la multa, resultando abusivo en todo sentido el acto apelado. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita la aplicación del artículo 25 del Convenio para Evitar la Doble Imposición, celebrado con el Reino de Bélgica, a fin de dar intervención en el marco del presente reclamo a las autoridades de ambos países a fin de solucionar la controversia. Pide que se revoque in totum la resolución recurrida, con costas al Fisco Nacional.

II. A fs. 109/165 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso interpuesto solicitando su rechazo con costas.

Señala que se pudo constatar que Solvay SA ha configurado en la República Argentina un establecimiento permanente en los términos previstos en el Convenio suscripto entre la República Argentina y el Reino de Bélgica para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, ratificado por la ley 24.850. Atento que dicho establecimiento permanente no ha sido inscripto en el Organismo, se entendió que resultaba de aplicación el régimen de retención de la RG (DGI) N° 2784 y sus modificaciones hasta el 31/07/2000 y en la RG (AFIP) N° 830 a partir del 01/08/2000, motivando dicha situación el inicio del procedimiento que culmina con el acto apelado. En virtud de la falta de inscripción entiende que se debe aplicar el plazo de prescripción decenal previsto en el inciso b) del artículo 56 de la ley de rito y, por otra parte también sostiene la aplicación lo previsto en los artículos 6 inciso f) y 8 inciso c) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Destaca que de los antecedentes administrativos que acompaña pudo comprobarse que la recurrente no ingresó el impuesto detallado más arriba con motivo de los pagos realizados al establecimiento en cuestión, sino que consideró que en relación a los mismos resultaban de aplicación las previsiones definidas en el artículo 12 del precitado Convenio, asignándoles a estos pagos el carácter de “regalías”.

Agrega que la fiscalización verificó que con fecha 20/05/1997, la contribuyente celebró un contrato con la sociedad belga Solvay, con el objeto de expandir la capacidad anual de producción de las instalaciones para la fabricación de ciertos productos en la planta que Solvay Indupa SAIC, ubicada en Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires y contar con determinados servicios técnicos referidos a la tecnología a utilizar; también se observó que a partir del año 2000 la compañía local viene suscribiendo diversos contratos con la misma sociedad del exterior, otorgándole el carácter de regalías a los pagos realizados a Solvay, como ya especificó.

Destaca que para llegar a la conclusión que motiva el acto apelado se realizó un pormenorizado análisis de la prueba aportada por la actora y de las constancias de la causa y, atento la relevancia de la cuestión, se solicitó intervención a las distintas áreas asesoras del Organismo Fiscal, habiéndose emitido varios dictámenes, expidiéndose también la Dirección Nacional de Impuestos.

Entiende que el planteamiento de nulidad de la actora es improcedente, toda vez que no se lesionó de ninguna forma el derecho de defensa de la recurrente ya que de la lectura de los antecedentes administrativos se observa claramente las causas y cargos de la fiscalización

realizada y el análisis técnico que se encuentra plasmado no solo en el informe final de inspección, sino también en la documentación que se acompaña en los antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia.

Expresa que también corresponde rechazar los agravios vinculados con que, la Dirección Nacional de Impuestos no habría conocido al emitir su Memorando 837/2010 documentación referida a la existencia de una carta de intención y tres contratos firmados con la empresa Techint, a quien se le encomendó la obra de expandir la planta, lo cual fue señalado por la recurrente en oportunidad de contestar la vista y de acuerdo con ella la inspección avanzó en su informe sin tenerlos en cuenta. El tal sentido el Fisco resalta que fueron tenidos en consideración tanto los contratos que la actora celebró con Solvay SA como los que celebró con Techint. Destaca que el acuerdo celebrado con la sociedad belga, cuyos considerandos reproduce, fue ponderado en el Memorando 837/2010 de la Dirección Nacional de Impuestos analizando el otorgamiento de derechos, la provisión de la tecnología licenciada, documentación y capacitación, la asistencia técnica y el precio y condiciones de pago, que también relata en el escrito de conteste, destacando que el Memorando puso de manifiesto que en los subapartados 4.1 (b) y (c) y subapartado 4.3 del artículo 4 del convenio, se acordó que las obras involucradas serían realizadas con la intervención de subcontratistas siendo asistida la contribuyente por la empresa belga en la confección de los pliegos de licitación, como en su selección y revisión de la obra realizada por los subcontratistas.

En lo que respecta a los documentos suscriptos entre la actora y la contratista argentina para llevar a cabo la obra en Bahía Blanca, alude a los cuatro documentos informados por la recurrente suscriptos con la empresa Techint. El primero de ellos se firmó el 21/04/1997 siendo una carta de intención vinculada a la expansión de la planta de PVC ubicada en Bahía Blanca. El 07/11/1997 y el 11/02/1998 se suscribieron contratos cuyo objeto fue la ampliación de sus plantas de cloro-soda (UEM) y CVM y el 05/11/1998 se suscribió el último de los contratos. A continuación pasa a transcribir dichos documentos según las constancias que obran en las actuaciones administrativas, concluyendo que la Dirección Nacional de Impuestos en su Memorando N° 837/2010 al reseñar el contrato principal suscripto entre la recurrente y Solvay, mencionó específicamente las cláusulas contractuales destacadas anteriormente relativas a la contratación de subcontratistas a los fines de la ejecución de la obra en cuestión, tal como surge de las fojas 215 y 216 del Cuerpo Consulta. De lo relatado deduce que los hechos traídos a colación por el apoderado de la responsable en su defensa, no eran desconocidos por la citada Dirección al opinar, ya que en el Memorando se mencionó la subcontratación en cuestión, que se encontraba contemplada en el acuerdo principal sometido a consideración del Organismo de Aplicación. Pone de manifiesto que si bien al momento de realizar la consulta no se detalló quién o quiénes serían los contratistas encargados de realizar la obra de Bahía Blanca, en nada se afecta la opinión de la citada dirección.

Con relación al personal abocado al proyecto y al supuesto error de la actora al manifestar que los empleados Vincent Jean de Cuyet y Jean Marc Chamberland eran empleados de Solvay, cuando en realidad eran de Indupa, entiende que son improcedentes, toda vez que, según el contrato celebrado, la empresa belga tomaba las decisiones en relación a la realización de la obra. Además agrega que según surge de los contratos analizados la fiscalización constató

que se le otorgó a Techint un muy bajo nivel de decisión ya que para desafectas o afectar personal interviniente debía contar con la aprobación de Indupa, así como Techint se haría responsable cuando se verificara el no cumplimiento de los requisitos establecidos en el paquete de ingeniería básica provisto por Solvay y la posibilidad de que Techint introdujera cambios al proyecto que ejecutó se vio ampliamente limitada en los contratos suscriptor, dado que, ante cualquier posible cambio, Techint necesariamente debía contar con el acuerdo de Indupa, que a su vez necesitaba la conformidad de la empresa belga. También surge del contrato que Solvay se comprometió a asistir a la actora en la inspección de la obra finalizada, según el artículo 4 del acuerdo principal.

En cuanto a los agravios esbozados por la recurrente tendientes a expresar que en autos no se ha configurado la existencia de un establecimiento permanente, expresa que son meras expresiones teóricas que fueron ponderados tanto por los dictámenes de los departamentos del Organismo como el emanado de la Dirección Nacional de Impuestos. En tal sentido especifica que en el elaborado por la Dirección de Asesoría Técnica, en su Actuación 329/2010 (DI ATEO) se consideró que la prestación de servicios de consultoría durante aproximadamente sesenta días durante diez años como contraprestación complementaria de la ampliación de obra configura la existencia de un establecimiento permanente. Asimismo denota que con posterioridad al acuerdo establecido con motivo de la ampliación de las plantas fabriles y hasta el 2006, ambas firmas celebraron contratos anuales bajo la figura de “Orden de servicios específicos de investigación, desarrollo y tecnología” y “Orden de suministro de servicios específicos de tecnología informática”, en virtud de que la tecnología utilizada para la fabricación de los productos de Indupa implica la necesidad de un constante asesoramiento, resaltando en este sentido el contrato celebrado el 08/01/2007 por el término de cinco años. También pasa a referirse a las normas contenidas en este sentido en el Convenio Tributario entre Argentina y Bélgica que también fueron consideradas por la Dirección General de Impuestos para considerar la existencia de un establecimiento permanente.

Con relación a los agravios referidos al presunto impuesto omitido en razón de que Solvay ha tributado en el Reino de Bélgica, expresa que no se observa impedimento para que tales circunstancias sean ponderadas al momento de que el establecimiento permanente configurado en la República pudiera solicitar los mecanismos previstos por ambos países en el tratado suscripto. En este aspecto especifica que el juez administrativo dictó una medida para mejor proveer ordenando al área fiscalizadora que solicite a la responsable los pagos efectuados a la empresa Solvay en los períodos en cuestión que a su criterio encuadrarían en los detallados en los incisos g) y h) del Anexo II y en el Anexo VIII de la RG (AFIP) N° 830/2000 y, como resultado de la medida no surgen nuevos elementos que modifiquen el criterio adoptado por la fiscalización.

En cuanto al agravio referido a la improcedencia de la responsabilidad de Solvay Indupa SAIC como agente de retención, toda vez que el Fisco no ha exigido la pretensión fiscal al establecimiento permanente de Solvay, resalta que la actora incurre en un grave error ya que sus manifestaciones resultan aplicables para los responsables por deuda ajena enumerados en los cinco primeros incisos del artículo 6° de la ley procedimental pero no para la los agentes de retención, supuestos en el cual la responsabilidad solidaria es también subsidiaria; en cambio

para los agentes de retención la responsabilidad es solidaria mas no subsidiaria, citando doctrina y jurisprudencia al respecto.

En lo que hace al agravio de considerar improcedente la prescripción decenal, lo refuta indicando que el Dictamen N° 115/2012 de la División Jurídica dependiente del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales, estableció que se tuvo en cuenta que la firma Solvay SA habría constituido en el país un establecimiento permanente y que no se habría inscripto ante la Administración Federal, resaltando además que de conformidad con el Dictamen de la Asesoría Legal N° 106/2000 (DAL) y de la jurisprudencia que cita, la prescripción de las acciones y poderes del Fisco contra un contribuyente que no ha actuado como agente de retención está en relación con la situación impositiva del beneficiario de dichos pagos.

Rechaza los agravios del actor vinculados a los intereses resarcitorios así como la falta de valoración de la medida para mejor proveer y los contratos celebrados con Techint; respecto al oficio a Techint ofrecido por la actora en la instancia anterior, expresa que el mismo no fue declarado procedente atento no encontrarse en discusión que dicha empresa haya sido subcontratista y respecto del exhorto a los Países Bajos entiende que no aporcabá ningún dato que permita modificar la postura fiscal; con respecto a la vulneración del principio de seguridad jurídica referido al carácter de beneficiario del exterior acreditado mediante certificado RG N° 3497/1992, también lo considera improcedente ya que dicho certificado es exigible a los efectos de cualquier pago y se solicita al momento de la generación de la operación, pagos realizados en momentos en que el Fisco no se encontraba determinando deuda o discutiendo la realidad fáctica de la empresa.

Resalta que el concepto de establecimiento permanente apunta a una cuestión inmaterial y que en autos se comprobó que las decisiones definitivas sobre las obras realizadas y las actividades desarrolladas las tiene la empresa extranjera y tampoco se acreditó que las operaciones facturadas fueran locaciones temporarias o de otro tipo.

Asimismo entiende que debe confirmarse la multa interpuesta con fundamento en el artículo 45 de la ley ritual toda vez que se cumplen los requisitos exigidos por la ley para la procedencia de dicha infracción, circunscribiéndose los agravios del actor a criticar la multa sin que aporte elementos de prueba tendientes a desvirtuarla. Cita doctrina y jurisprudencia.

Se opone a la prueba de la actora, hace reserva del caso federal y solicita que se rechace con costas el recurso interpuesto.

III. A fs. 177 se abre la causa a prueba ordenándose informativa a la empresa Techint Internacional SACI y vía Ministerio de Relaciones Exteriores por exhorto a la firma belga Solvay SA. A fs. 213/214 contesta Techint, Cía. Técnica Internacional SACI y a fs. 240/323 se agrega el exhorto librado a Solvay SA, obrando a fs. 406/471 su respectiva traducción.

En virtud de la sentencia plenaria de fs. 979/970 vta. se acumula el expediente N° 43.461-I de igual carátula en el cual la recurrente apela a fs. 885/924 la Resolución (DV DEOA) 120/2015, de fecha 08/06/2015, mediante la que se le impone la obligación de ingresar en concepto de retención Impuesto a las Ganancias - Resolución General (DGI) N° 2784/1998 y Resolución General (AFIP) N° 830/2000, por los pagos en concepto de “Locaciones de obra

y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos” efectuados a responsables no inscriptos frente al mismo impuesto por los períodos fiscales 01, 06, 09 y 12/2007; 2/2008; 01 a 05,09 y 12/2009; 01 y 03/2010, importe neto de los pagos realizados por la contribuyente en concepto de Impuesto a las Ganancias —Retenciones Beneficiarios del Exterior— inciso e) del artículo 12 del Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado con el Reino de Bélgica en los mismos períodos fiscales. Asimismo el acto recurrido impone la obligación de ingresar intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley 11.684 y aplica multa equivalente al 70 % de las retenciones de impuesto que, a criterio del Fisco, fueron omitidas, reproduciendo los agravios vertidos en el expediente 36.513-I y a fs. 936/963 el Fisco Nacional hace lo propio en su escrito de responde del recurso que diera origen al expediente 43.461-I.

A fs. 981 se abre la causa a prueba con relación al expediente N° 43.461-I, en donde se tiene por reproducida la informativa a Techint y se ordena el libramiento de exhorto a fin de la producción de la prueba informativa a Solvay, el que a dicha fecha no había sido contestado.

A fs. 1324 se clausura la instrucción, a fs. 1327 se elevan los autos a Sala. A fs. 1330 se los pone para alegar. A fs. 1335/1343 vta., 1345/1359 vta. obran alegatos del Fisco Nacional y parte actora. A fs. 1384 pasan los autos a sentencia.

IV. Que en primer lugar, cabe referirse a las nulidades de previo y especial pronunciamiento interpuestas por la recurrente por cuanto alega que el acto administrativo carece de fundamentación y motivación en el decisorio.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c. Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 05/10/1995, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c. La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 06/02/2001, T. 324, P. 151; “Simijosky, Juan c. EN (EMGE) s/ personal militar y civil de las FF.AA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, CNCont. Adm. Fed., Sala II, 09/10/1996, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Tampoco se ha vulnerado el derecho de defensa ya que tuvo oportunidad de ofrecer prueba y de exponer su defensa tanto en sede administrativa como en esta instancia del TFN.

En este sentido la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) ha expuesto que “cuando la restricción de la defensa ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución

Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esta restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional procura de justicia”.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto —en materia de costas— que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. SA”, sentencia de fecha 21/02/2013).

V. Que en el caso de marras el Fisco Nacional realiza el ajuste al considerar que la firma Solvay ha configurado en la República Argentina un establecimiento permanente en los términos previstos en el Convenio suscripto entre la República Argentina y el Reino de Bélgica para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, ratificado por la ley 24.850.

Atento que dicho establecimiento permanente no había sido inscripto en el Organismo Fiscal, la fiscalización actuante entendió que resultaba de aplicación el régimen de retención de la RG (DGI) N° 2784 y sus modificaciones hasta el 31/07/2000 y en la RG (AFIP) N° 830 a partir del 01/08/2000, motivando dicha situación el inicio del procedimiento que culmina con el acto apelado.

Para concluir que la empresa Solvay SA, domiciliada y constituida en Bélgica, había configurado en nuestro país un establecimiento permanente, conforme al Convenio para Evitar

la Doble Imposición suscripto por la República Argentina y el Reino de Bélgica, el Fisco Nacional efectuó un análisis principalmente de dos tipos de actividades desarrolladas por la empresa del exterior en el país.

Por un lado la realización de una obra en la República Argentina a partir del año 1997 para ampliar la producción de la planta ubicada en Bahía Blanca y que se prolongó hasta diciembre de 1999. Para ello la fiscalización analizó el contrato suscripto entre la recurrente y la empresa belga, obrante a fs. 104 a 147 de los antecedentes administrativos, concluyendo que la empresa belga asistiría a la empresa local en la ejecución de la ingeniería básica, subcontratación de los servicios de la administración de los servicios de ingeniería detallada y construcción de las instalaciones; durante las obras, el personal de Solvay fue puesto a disposición de la recurrente y concluidas las expansiones, la firma del exterior pondría a disposición de la actora sus especialistas para que la asistieran en la inspección de las instalaciones y realizaran la puesta en marcha de la planta extendida.

Por otro lado los servicios de asesoramiento prestados por la empresa belga a la contribuyente local a partir del año 2000. Además el Fisco sostiene que se pudo comprobar que el 08/01/2007 la actora celebró un contrato con la firma belga por un lapso de cinco años, a través del cual Solvay SA se comprometió a prestar servicios de asistencia técnica para el mantenimiento de la calidad de la producción generada en las plantas de Solvay Indupa SAIC y toda información requerida para ello, abonándose como contraprestación una regalía. En este sentido el Fisco Nacional observó que la empresa belga prestó los citados servicios en forma permanente entre los años 2000 y 2007, tiempo en el cual el personal de Solvay SA habría permanecido en nuestro país en promedio 58 días por año.

Que por otro lado la actora deja sentado que a los fines de encarar la ampliación de su planta de producción de Bahía Blanca, a fines de mayo de 1997 suscribió un convenio con la Compañía belga Solvay SA, adquiriendo a título oneroso un “Paquete de Ingeniería Básica” conformado por un conjunto de conocimientos adquiridos a través de la experiencia e investigación para poder desarrollar y expandir por medio de Techint Internacional SACeI su planta industrial, a cuyo fin celebró con dicha empresa los contratos de fechas 07/11/1997, 11/02/1998 y 05/11/1998, mediante los cuales se le encomendó a Techint llevar a cabo las obras pertinentes a fin de expandir la planta.

Que en definitiva, tal como se analizará, en el caso de marras se encuentra controvertido si Solvay SA constituyó en nuestro país un establecimiento permanente.

En primer término y a efectos de esclarecer el tema en discusión, corresponde precisar el concepto de establecimiento permanente.

Según las reglas internacionales plasmadas en los modelos de Convenios Tributarios impulsados desde OCDE y la ONU, el concepto de Establecimiento Permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar las utilidades de una empresa del otro Estado contratante. De acuerdo a estas reglas un Estado contratante en principio no puede gravar las utilidades o beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que ésta realice su actividad por medio de un EP situado en aquel.

Como señala Alfredo Julio Lamagrande en su obra “Ley de Impuesto a las Ganancias

Comentada y Anotada” (Ed. LA LEY, 3ª ed.) “La OCDE lo definió: “A los fines de este Convenio, la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios a través del que una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad”. Se trata de precisar si esa empresa del exterior realiza toda o parte de su actividad en el país, en un lugar determinado (fijo con ánimo de permanencia) por medio de un “local de negocios” (locales, maquinarias, equipos, etc.). Señala el modelo de Convenio citado: “La expresión establecimiento permanente incluye especialmente: a) un lugar de dirección; b) una sucursal; c) una oficina; d) una fábrica; e) un taller; y, f) una mina, un pozo de gas o petróleo, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales”. Señala también que, “las obras en construcción o los proyectos de construcción o instalación sólo constituyen un establecimiento permanente si duran más de doce meses”.

El Modelo de Convenio de la OCDE establece que la definición general bajo análisis requiere que se verifiquen acumulativamente las siguientes condiciones: a) la existencia de un lugar de negocios (instalaciones o locales o, en ciertos casos, maquinaria o equipos), b) que ese lugar de negocios sea fijo, establecido en un lugar determinado y c) que a través de ese lugar fijo, el sujeto del exterior por sí mismo o por intermedio de su personal, lleven adelante la actividad en el Estado donde ese lugar fijo se encuentra emplazado.

Estos elementos deben verificarse en forma conjunta durante un período razonable de tiempo, de forma tal que las actividades ocasionales, aisladas o intermitentes, aun cuando se verifiquen los elementos mencionados, no configuran la existencia de un establecimiento permanente.

Por su parte el Modelo de Convenio de la ONU tiene una concepción más amplia de establecimiento permanente agregado, entre otras cuestiones, en el supuesto de obras de construcción las tareas de supervisión o inspección relacionadas a ellas y acotando el plazo de desarrollo de las mismas a períodos superiores a 6 meses. Asimismo incluye un supuesto especial, aun cuando no se configure “un lugar fijo de negocios” en el país, respecto de servicios prestados por sujetos no residentes, aunque exigiendo una duración de los servicios o actividades con una presencia física mínima en el país del personal de aquellos de 183 días —en versiones previas se indicaban 6 meses— en períodos de 12 meses. A su vez, cabe mencionar que el modelo OCDE a partir del año 2008 en los comentarios del art. 5º propone una disposición alternativa que los países en sus negociaciones bilaterales pueden incluir en sus convenios, con el fin de entregar mayores potestades de gravar al Estado donde los servicios son prestados, pero de manera más limitada que el modelo ONU.

En cuanto al modelo ONU y en lo que aquí interesa, el artículo 5 en los incisos a) y b) del punto 3 señala: “3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo

proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses”.

En relación a la disposición del inciso a), las actividades de inspección o supervisión deben estar relacionados a las obras, construcción o proyecto de instalación y montaje, con lo cual si se efectúan de manera asilada no configuran un establecimiento permanente.

Con respecto a la cláusula del inciso b), la provisión de servicios en un Estado configurará un establecimiento permanente en él, aun si la empresa no tiene un lugar fijo de negocios en ese Estado para ejecutar sus negocios como lo requiere el párrafo 1 del artículo 5. Posteriormente se reemplazó el plazo de doce meses por el de 183 días.

Esta última disposición se refiere a las actividades desarrolladas por una empresa que presta servicios en general. La duración de la presencia física en el país debe ser medida en relación a la empresa no residente y no respecto a las personas empleadas o contratadas en forma individual que realizan las actividades, ya que no es necesario que el empleado o el personal contratado sea el mismo durante todo el período.

Seguidamente corresponde efectuar una reseña de la normativa aplicable en Argentina.

Conforme la Ley del Impuesto a las Ganancias, como principio general, los sujetos residentes del exterior tributan el impuesto en nuestro país únicamente por sus rentas de fuente argentina, a través de una retención en la fuente que le efectúa el sujeto pagador, con carácter de pago único y definitivo, aplicando en cada caso la alícuota correspondiente. Ahora bien, la excepción a dicho principio es que el sujeto del exterior desarrolle actividad en nuestro país a través de un establecimiento permanente, debiendo tributar por las ganancias que sean atribuibles funcional y económicamente a ese establecimiento permanente.

La ley, con vigencia para los períodos aquí discutidos daba la noción de establecimiento estable en su artículo 69, inciso b), al señalar alcanzados por el tributo a los “establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior”.

Al respecto, cabe señalar que con la reforma de la Ley 27.430 el artículo 16.1 de la ley del gravamen, contiene actualmente una definición autónoma de establecimiento permanente, que sigue los lineamientos del modelo de CDI de la OCDE y del modelo de CDI de las Naciones Unidas (ONU) que es más favorable a la potestad tributaria del país de la fuente, conforme se expuso previamente.

En el caso en examen, a tenor de los períodos involucrados en la causa, corresponde examinar la situación a la luz del CDI suscripto por la Argentina con el Reino de Bélgica, país de residencia de la empresa Solvay, ratificado por Ley N° 24.850.

En particular el CDI que vincula a nuestro país con el Reino de Bélgica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital, se refiere al “Establecimiento Permanente” en su artículo 5, siguiendo el modelo ONU, conforme se expuso previamente, señalando: “1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad. 2. La expresión “establecimiento

permanente” comprende en especial: a) una sede de dirección; b) una sucursal; c) una oficina; d) una fábrica; e) un taller; y f) una mina, un yacimiento de gas o petróleo, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la explotación de recursos naturales. 3. La expresión “establecimiento permanente” asimismo comprende: a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o instalación o actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses; b) la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso que tales actividades prosigan (en relación a ese mismo proyecto o proyecto conexo) en el país, durante un período o períodos que en total excedan seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses; c) un lugar de exploración de recursos naturales, pero solamente cuando dichas actividades de exploración continúen durante un período superior a seis meses. 4. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a la empresa con el único fin de ser transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición que, el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar. 5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona —distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el apartado 6— actúe por cuenta de una empresa, posea y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. 6. No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. 7. El hecho que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por otra sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (va sea por medio de un establecimiento permanente o de otra forma), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en un establecimiento permanente de la otra”.

En el caso de la obra realizada en Bahía Blanca, el Fisco Nacional considera aplicable el subapartado a) del apartado 3) del artículo 5 del CDI que señala que la expresión

establecimiento permanente comprende a una obra, construcción, proyecto de montaje o instalación o actividad de supervisión relacionada con ellos, cuando continúen durante un período superior a seis meses.

Como se desprende del análisis efectuado en los párrafos anteriores, la obra o la actividad de supervisión relacionada con ella, debe haberse prolongado por más de seis meses, para considerar que la actividad desarrollada por Solvay de acuerdo al contrato celebrado con Indupa se considere realizada por un establecimiento permanente.

En el caso de autos, de la prueba informativa producida a fs. 214 de autos se desprende que Techint Compañía Técnica Internacional SACI ha llevado adelante la ejecución de las obras de ampliación de la Planta de Indupa SAIC ubicada en Bahía Blanca, conforme el alcance y los términos establecidos en los contratos celebrados con la aquí recurrente y que según los registros contables de la empresa informante, los pagos por las prestaciones ejecutadas por Techint bajo los contratos que se mencionan fueron efectuados por la firma Indupa.

Al respecto aun cuando las obras se desarrollaron entre enero de 1997 hasta diciembre de 1999, lo cierto es que tales obras fueron realizadas por una empresa local y en períodos fiscales anteriores a los que este Tribunal está llamado a resolver.

Ahora bien, conforme lo afirma el propio juez administrativo, en relación a los contratos de asesoramiento celebrados por la firma belga con la aquí recurrente a partir de la finalización de las tareas de ampliación de la planta y hasta diciembre de 2006 como el celebrado el 08/01/2007 por un lapso de cinco años en el cual se compromete la asistencia técnica para el mantenimiento de la calidad de producción generada en las plantas de la apelante, los inspectores pusieron de relieve que Solvay prestó los citados servicios de asesoramiento poniendo diferentes medios, entre ellos, in situ en la planta de Bahía Blanca, habiendo observado que en el lapso comprendido entre el año 2000 y 2007 personal de dicha empresa había permanecido en nuestro país, en promedio, 57,875 días por año, de lo que infieren que el lugar fijo de negocios de Solvay en nuestro país serían las instalaciones de Indupa en Bahía Blanca.

A partir de esas inferencias concluyen los funcionarios actuantes y el juez administrativo que se estaría en presencia de un establecimiento permanente de la sociedad belga en el país en virtud de lo dispuesto en el subapartado b) del apartado 3, del artículo 5° del CDI, que refiere que la expresión “establecimiento permanente” comprende: “...la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso que tales actividades prosigan (en relación a ese mismo proyecto o proyecto conexo) en el país, durante un período o períodos que en total excedan seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses”.

Ahora bien, la norma del CDI invocada por el Fisco como sustento de su postura establece que solo será aplicable en el caso que las actividades se lleven a cabo en el país durante un período que en total excedan de seis meses dentro de un período de doce. Ahora bien, el propio Fisco Nacional en su pretensión determinativa señala que la presencia de empleados de Solvay en nuestro país ha promediado alrededor de 57 días por año, es decir sólo 57 días en un período de doce meses, lo cual ciertamente no cuadra dentro de la norma en cuestión, por más que los contratos celebrados hayan tenido una duración mayor a lo largo de varios años. No se advierte

que la presencia de 57 días al año, menos de dos meses, permitan concluir que los servicios prestados por Solvay hayan sido efectuados con el umbral de presencia mínima requerida en nuestro país.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional no logra acreditar a partir de los servicios prestados durante los años 2000 y 2007 a Indupa que la actividad de la empresa belga Solvay en el país belga haya cumplido la duración que exige la norma aplicable con la presencia física mínima requerida de los empleados de aquella en el país.

Ello se ve corroborado con la prueba informativa tramitada vía exhorto, donde la empresa Solvay ratifica lo que el propio Fisco afirma, esto es que ninguno de sus empleados ha cumplido una misión en Argentina durante un período o períodos cuya duración supere en total seis meses en un período cualquiera de doce meses para prestar uno o más servicios a Indupa. Surge además del citado exhorto que la mayoría de los visitantes eran técnicos, peritos e ingenieros experimentados en los procedimientos de fabricación y gestión técnica de instalaciones del estilo de las de Indupa y su presencia tenía por exclusiva finalidad garantizar la transferencia de tecnología y proporcionar las prestaciones descriptas en los contratos de licencia y asistencia firmados; agregando que Solvay SA tampoco tuvo en Argentina durante los períodos discutidos un lugar o sede fija en la que realizara una parte o la totalidad de su actividad comercial, ni una sede con un domicilio, ni una fábrica, taller, mina, yacimiento de gas o petróleo, cantera o cualquier sucursal; ni otro lugar relacionado con la explotación de recursos naturales, ni una obra, un proyecto de montaje o instalación o actividades de supervisión relacionadas con ellos, y que la duración de la obra, proyecto o actividad haya perdurado por un período superior a los seis meses. Por otra parte, en la misma época, Solvay SA disponía de más de 50 filiales en más de 40 países diferentes y no tenía en modo alguno establecimiento estable en todos esos países.

En función de lo expuesto, cabe concluir que le asiste razón a la recurrente en cuanto a que no puede sostenerse que Solvay tuviera en nuestro país un establecimiento permanente en relación los servicios prestados por aquella en los períodos fiscales cuestionados por el Fisco Nacional y, en consecuencia, procede revocar las resoluciones apeladas, con costas.

Por ello, se resuelve: Revocar las resoluciones apeladas, con costas. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Pablo A. Porporatto. — Armando Magallon. — José L. Pérez.