

Voces: APRECIACION DE LA PRUEBA ~ CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION ~ ESTABLECIMIENTO PERMANENTE ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ REINO DE BELGICA ~ TRABAJADOR ~ TRABAJADOR EN RELACION DE DEPENDENCIA

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala I(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaI)

Fecha: 19/09/2023

Partes: Solvay Indupa Saic (TF 36513-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Publicado en: La Ley Online

Sumarios:

1. Debe mantenerse el criterio del Tribunal Fiscal en el sentido de que la AFIP no acreditó la manera en que la empresa belga habría realizado una obra que permitiera calificarla como un establecimiento permanente de conformidad con el apartado 3, inciso 'a', del art. 5 del convenio para evitar la doble imposición firmado con el Reino de Bélgica.
2. La AFIP no acreditó que la presencia de empleados de la empresa belga en nuestro país haya superado los 57 días dentro de un período cualquiera de doce meses. En efecto, son los mismos inspectores quienes pusieron de relieve que “en el lapso comprendido entre el año 2000 y 2007 personal de dicha empresa
3. Debe rechazarse el argumento que ofrece la AFIP en el sentido de que la empresa belga igualmente cumplía los requisitos establecidos en el apartado 1º del art. 5 del convenio para evitar la doble imposición firmado con el Reino de Bélgica para que sea considerada como un establecimiento permanente, pues, el fisco no probó que existiera por parte de la firma belga un lugar fijo de negocios en el cual esa empresa desarrollara total o parcialmente su actividad.
4. La sentencia del Tribunal Fiscal que revocó las resoluciones que determinaron de oficio los montos de las retenciones frente al impuesto a las ganancias por los pagos en concepto de “locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos” debe ser confirmada, pues los agravios de la AFIP se limitan a disentir con la valoración que de los hechos y las pruebas hizo el Tribunal Fiscal, sin demostrar que en su apreciación haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio contenido en el art. 86 de la ley 11.683.

Texto Completo: Expte. n° CAF 071676/2022/CA001

Buenos Aires, 19 de septiembre de 2023.

Considerando:

I. La firma Solvay Indupa S.A.I.C. interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683, contra las resoluciones n° 62/2012 y n° 120/2015 (DV DEOA) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) que determinaron de oficio los montos de las retenciones frente al impuesto a las ganancias —resolución general (DGI) n° 2748/98 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 al responsable no inscripto frente al mismo impuesto (Solvay S.A.I.C.), en los 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 y 01, 06, 09 y 12/2007; 02/2008; 01, 02, 03, 04, 05, 09 y 12/2009, 01 y 03/2010.

Asimismo, ambas resoluciones liquidaron los intereses resarcitorios y aplicaron sendas sanciones de multa equivalentes al 70% del impuesto supuestamente omitido.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó aquellas dos resoluciones e impuso las costas a cargo del Fisco Nacional.

Para así decidir, sostuvo los siguientes fundamentos:

i. El Fisco Nacional consideró que la firma belga SOLVAY había constituido en la República Argentina "un establecimiento permanente en los términos previstos en el Convenio suscrito 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".

Para arribar a esa conclusión efectuó un análisis de dos tipos de actividades que la empresa del exterior desarrolló en el país:

a. "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".

b. "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 8/01/2007 la actora celebró un contrato con la firma belga por un lapso de cinco años, a través del cual Solvay S.A. se comprometió a prestar servicios de asistencia técnica para el mantenimiento de la calidad de producción generada en las plantas de Solvay Indupa S.A.I.C. [...] abonándose como contraprestación una regalía".

ii. Se encontraba controvertido "si Solvay S.A. constituyó en nuestro país un establecimiento permanente"; por tanto, correspondía delimitar aquel concepto.

iii. "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 con esas 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 [establecimiento permanente] situado en aquel".

iv. Las normas locales contenidas en la ley del impuesto a las ganancias preceptúan que "los sujetos residentes del exterior tributan el impuesto en nuestro país únicamente por sus rentas de fuente argentina, a través de una retención que le efectúa el sujeto pagador, con carácter de pago único y definitivo, aplicando en cada caso la alícuota correspondiente".

"[L]a excepción a dicho principio es que el sujeto del exterior desarrolle actividad en

nuestro país a través de un establecimiento permanente".

v. Teniendo en cuenta los períodos involucrados en la causa, correspondía examinar el "CDI suscrito por la Argentina con el Reino de Bélgica, país de residencia de la empresa SOLVAY, ratificado por la Ley N° 24850".

El artículo 5° establece que "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. [...]. 3. La expresión 'establecimiento permanente' asimismo comprende: a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o instalación de 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".

vi. En el caso de la obra realizada en Bahía Blanca, el Fisco Nacional consideró aplicable "el subapartado a) del apartado 3) del artículo 5 del CDI".

Desde esa perspectiva, la obra o la actividad de supervisión debería haberse prolongado "por más de seis meses, para considerar que la actividad desarrollada por SOLVAY de acuerdo al contrato celebrado con [Solvay] INDUPA se considere realizada por un establecimiento permanente".

vii. La prueba informativa evidenció que la empresa Techint Compañía Técnica Internacional SACI llevó "adelante la ejecución de las obras de ampliación de la Planta de Indupa SAIC ubicada en Bahía Blanca, conforme el alcance el alcance y los términos establecidos en los contratos celebrados con la aquí recurrente", circunstancia que además estaba respaldada por los registros contables.

Y agregó que "aún 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".

viii. En relación con los contratos de asesoramiento acordados entre la firma belga y la firma recurrente (entre los años 2000 y 2007 y en el contrato suscrito el 8 de enero de 2007), el juez administrativo y los inspectores afirmaron que las partes acordaron que la empresa belga prestaría su asistencia técnica para el mantenimiento de la calidad de la producción en las plantas de la recurrente.

Concluyeron, por ello, en que se estaría en presencia de un establecimiento permanente de la sociedad belga en el país en virtud del subapartado 'b', del apartado 3, del artículo 5 del convenio para evitar la doble imposición firmado con el Reino de Bélgica.

Sin embargo -añadió- "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, por más que los contratos celebrados hayan tenido una duración mayor a lo largo de varios años".

ix. El organismo recaudador no logró acreditar "a partir de los servicios prestados durante

los años 2000 y 2007 a [SOLVAY] INDUPA que la actividad de la empresa belga SOLVAY en el país haya cumplido la duración que exige la norma aplicable con la presencia mínima requerida de los empleados de aquella en el país".

III. La AFIP-DGI interpuso recurso de apelación y expresó agravios que fueron replicados (ver las presentaciones de fs. 1406, 1409/1425 y 1438 /1471).

Sus críticas pueden ser sintetizadas de la siguiente manera:

i. La sentencia es arbitraria pues es "el resultado de una interpretación errónea de las disposiciones sobre establecimiento permanente previstas en el Convenio suscripto por la Argentina con el Reino de Bélgica, país de residencia de la empresa SOLVAY (art. 5 del CDI aplicable al caso)".

ii. Para determinar la existencia de un lugar de negocios "fijo" desde una perspectiva temporal se debe evaluar el "grado de permanencia en el territorio del país, de conformidad con la naturaleza propia de las actividades en cuestión y su vinculación con el lugar donde se llevan a cabo".

iii. La lectura de los comentarios al artículo 5, párrafo 28, del modelo de Convenio Tributario OCDE evidencia que para determinar la existencia de un establecimiento permanente no hay "un límite o umbral temporal concreto, sino que los Comentarios lo definen de acuerdo a su afinidad con la naturaleza de las actividades que se están llevando a cabo".

iv. Toda vez que la obra de ampliación de la empresa Solvay S.A. en la planta de Bahía Blanca "conllevó una actividad en el país [...] que duró desde el 01/1997 hasta 12/1999 [...] [aquella] superó ampliamente los 6 meses requeridos por el CDI firmado con Bélgica".

v. "Su mandante jamás negó que existiera otra sociedad que realizara actividades de ejecución de la obra de expansión [...] Pero ello no obsta que la empresa belga estuviera ejerciendo actividades de supervisión de tales obras, acción contemplada textualmente en el inc. a) del apartado 3 del art. 5 del CDI".

vi. Dicho dato es relevante ya que "si bien es cierto que refiere a períodos fiscales anteriores, constituye un elemento esencial a la hora de analizar desde cuando la empresa belga se encuentra desarrollando actividades en territorio argentino a través de un establecimiento permanente".

vii. "[E]s claro que los contratos de provisión de servicios, incluso aquellos suscriptos luego del año 2000, fueron -al menos en parte- consecuencia lógica de los primeros, es decir, de la expansión de la obra".

viii. La AFIP verificó que a partir del año 2000 se firmaron contratos de prestación "de servicios de asistencia y de asesoramiento de diversa índole" que podían tener encuadramiento como un establecimiento permanente de servicios de acuerdo a lo establecido en el apartado 3, inciso 'b' del artículo 5 del Convenio para evitar la doble imposición celebrado con el Reino de Bélgica.

ix. "La prestación de servicios que SOLVAY desarrolló como consecuencia de los contratos suscriptos con [SOLVAY] INDUPA, no solo encuadra en el inc. B) del apartado tercero del art. 5 del CDI bajo examen, sino que también cumple los requisitos del apartado 1º

del art. 5 del CDI".

xiii. "[C]arece de relevancia lo informado por la propia SOLVAY en el marco de la prueba informativa [...] no solo porque se trata de una parte interesada en el resultado del pleito, sino porque además todos y cada uno de sus dichos fueron rebatidos por esta parte".

IV. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dados los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso 'b', de la ley 11.683, a menos que se pruebe que ese tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa "ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI" y "Junquera, Marta Aurora", pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; Sala III, causa "Ambulancias Privadas Argentinas SA", pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa "Banco de Italia y Río de La Plata SA", pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas "Devez, Manuel Rodolfo" y "Del Buono, Jorge", pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

V. En ese contexto, el recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGI no puede prosperar.

Ello es así, pues, sus agravios se limitan a disentir con la valoración que de los hechos y las pruebas hizo el Tribunal Fiscal, sin demostrar que en su apreciación haya mediado un error para apartarse de la aplicación del principio contenido en el artículo 86 de la ley 11.683.

Ciertamente, la AFIP no controvierte los hechos decisivos que fueron considerados en la sentencia:

a. La locación de obra que le adjudicó a la empresa Solvay S.A. en la ciudad de Bahía Blanca —que según sus dichos se inició en el año 1997 y se prolongó hasta diciembre de 1999— fue ejecutada por la empresa Techint Compañía Técnica Internacional SACI.

Además ese servicio fue realizado con anterioridad a los períodos fiscales por los cuales aquella practicó las determinaciones de oficio en el impuesto a las ganancias.

Desde esa perspectiva, debe mantenerse el criterio del Tribunal Fiscal en el sentido de que la AFIP no acreditó la manera en que la empresa belga habría realizado una obra que permitiera calificarla como un establecimiento permanente de conformidad con el apartado apartado 3, inciso 'a', del artículo 5 del convenio para evitar la doble imposición firmado con el Reino de Bélgica.

b. En relación con los contratos de locación de servicios suscriptos entre las firmas SOLVAY INDUPA S.A.I.C. y SOLVAY S.A. desde el año 2000 en adelante, la AFIP-DGI no acreditó que la presencia de empleados de SOLVAY S.A. en nuestro país haya superado los 57 días dentro de un período cualquiera de doce meses.

En efecto, como puso de relieve el propio Tribunal Fiscal, son los mismos inspectores quienes pusieron de relieve que "en el lapso comprendido entre el año 2000 y 2007 personal de dicha empresa [SOLVAY S.A.] había permanecido en nuestro país, en promedio, 57,875 días por año".

Dicha circunstancia impide el encuadramiento de la firma SOLVAY S.A. en el apartado 3,

inciso 'b', del artículo 5 del convenio para evitar la doble imposición firmado con el Reino de Bélgica.

VI. Las consideraciones expuestas también resultan aplicables al argumento que ofrece la AFIP-DGI en el sentido de que la empresa belga igualmente cumplía los requisitos establecidos en el apartado 1º del art. 5 del convenio para evitar la doble imposición firmado con el Reino de Bélgica para que sea considerada como un establecimiento permanente, pues, como se vió, la AFIP no probó que existiera por parte de la firma SOLVAY S.A. un lugar fijo de negocios en el cual esa empresa desarrollara total o parcialmente su actividad.

VII. En relación a las restantes quejas que el organismo recaudador sustenta tanto en el Modelo OCDE como su comentario, para intentar flexibilizar las pautas temporales que se desprenden del Convenio suscripto entre Bélgica y Argentina; debe puntualizarse que según la doctrina más relevante estos "deben ser considerados soft law. Con dicho término se identifican en el campo internacional a los hechos y actos, los principios y las normas sociales y éticas que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho conforme el art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia" (Victor Uckmar, Giuseppe Corasanti, Paolo De' Capitani Di Vermicate, Rubén O. Asorey y Cristian J. Billardi, "Manual de Derecho Tributario Internacional", 1º edición, La Ley, Buenos Aires, 2011, página 79).

VIII. En suma, corresponde desestimar los agravios ofrecidos por la AFIP-DGI y confirmar el pronunciamiento apelado.

IX. Las costas deben ser soportadas por la AFIP-DGI que resultó sustancialmente vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal Resuelve: Desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas de esta instancia a su cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. — Rodolfo E. Facio. — Liliana M. L. Heiland.