

RECURSO QUEJA N° 1 - SOLVAY INDUPA SAIC (TF 36513-I) Y OTRO C/  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



MONTI Laura  
Mercedes  
Firmado digitalmente  
por MONTI Laura  
Mercedes  
Fecha: 2025.04.04  
19:48:09 -03'00'

**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

S u p r e m a      C o r t e :

-I-

Según surge del expediente principal que en formato digital se encuentra en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), a fs. 1483 de los autos principales, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala I) rechazó el recurso deducido por la AFIP y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había revocado las resoluciones 62/2012 y 120/2015 (DV DEOA) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI).

Explicó que, mediante aquellos actos, el ente recaudador había determinado de oficio las retenciones frente al impuesto a las ganancias (IG) que debió practicar SOLVAY INDUPA S.A.I.C. (INDUPA, en adelante), 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 SOLVAY S.A. (SOLVAY), responsable no inscripto, e intimado el ingreso de una suma determinada en tal concepto, por 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.

Señaló que el fisco consideró que SOLVAY había constituido en el país un establecimiento permanente, en los

términos previstos en el "Convenio 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", aprobado por la ley 24.850 (convenio o CDI, en adelante).

Indicó que, conforme a la jurisprudencia de esa cámara, no correspondía apartarse de la apreciación de las circunstancias fácticas efectuada por el Tribunal Fiscal, a menos que se acredite error en aquella valoración.

En esta línea, agregó que la AFIP no había controvertido hechos decisivos y conducentes considerados en la sentencia apelada ante esa instancia, de acuerdo a lo previsto en el art. 5º, apartado 3, incs. a) y b), del citado convenio.

Por otro lado, indicó que tampoco resultaba aplicable el apartado 1 del art. 5º del CDI pues, a su juicio, el organismo recaudador no había probado la existencia de un lugar fijo de negocios en el cual Solvay hubiere desarrollado total o parcialmente su actividad.

-II-

Disconforme con tal pronunciamiento, el Fisco dedujo recurso extraordinario, cuya denegación originó la presente queja.

En primer lugar, señala que la exégesis que efectuó la alzada de las normas implicadas en la solución del caso resulta arbitraria, en la medida que sus conclusiones no conducen a una interpretación razonable del derecho aplicable al caso a la luz de las constancias del expediente.

En este sentido, señala que el a quo realizó un análisis erróneo del CDI y omitió la valoración de



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

circunstancias relevantes de la causa, que habían sido tenidas en cuenta por ese Organismo para definir la existencia del establecimiento permanente de la empresa SOLVAY en territorio argentino.

Bajo tales parámetros, indica que el tribunal apelado se limitó a mencionar que la ejecución de las obras de ampliación de la planta de INDUPA en Bahía Blanca (Provincia de Buenos Aires) había sido realizada por una empresa local, sin analizar si las acciones llevadas a cabo por SOLVAY resultaban comprendidas dentro de las dispuestas en el CDI.

En tal aspecto, afirma que SOLVAY constituyó un establecimiento permanente a partir de las actividades de diseño y de supervisión de aquellas obras, lo que encuadraba en el art. 5°, apartado 3, punto a), del convenio.

Por otra parte, en relación a la prestación de servicios de asesoramiento, sostuvo que la empresa extranjera configuró un establecimiento permanente, ya que, más allá de la presencia en el país de los empleados de aquélla, la actividad de SOLVAY no se había interrumpido "a través de los años...superando ampliamente el plazo de seis meses requerido por el inciso b, tercer apartado, del artículo 5 del convenio".

Por último, estima que, contrariamente a lo que entiende la alzada, SOLVAY constituyó un establecimiento permanente en Argentina, ya que se verificaban a su respecto las condiciones esenciales previstas en el artículo 5°, apartado 1), del CDI.

-III-

A mi modo de ver, el recurso extraordinario deducido por la AFIP resulta formalmente admisible pues se discute la interpretación de normas federales (ley 24.850) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Por otra parte, habida cuenta de que los argumentos que sustentan la tacha de arbitrariedad están inescindiblemente unidos a la interpretación de las normas federales, pienso que corresponde que sean tratados en forma conjunta (Fallos: 327:3560; 238:1893 y 329:1440).

Por último, corresponde recordar que, en la tarea de establecer el correcto sentido de las normas de naturaleza federal, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones de las partes ni del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar "una declaratoria sobre el punto" (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

Según se desprende de las constancias de la causa, SOLVAY, sociedad constituida y con domicilio fiscal en Bélgica, suscribió con INDUPA diversos contratos por los que SOLVAY tomó a su cargo: 1) el **diseño y supervisión de las obras** de ampliación de la planta industrial de INDUPA en Bahía Blanca, cuya construcción había sido encargada a Techint Compañía Técnica Internacional SACeI y 2) la prestación a INDUPA de **servicios de asesoramiento técnico**.

RECURSO QUEJA N° 1 - SOLVAY INDUPA SAIC (TF 36513-I) Y OTRO C/  
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

INDUPA, al momento de efectuar a SOLVAY los pagos derivados del cumplimiento de esos acuerdos, practicó las retenciones del IG con carácter de pago único y definitivo aplicando la alícuota del 10%, pues consideró que tales abonos encuadraban en el art. 12, párrafo 2, subapartado c), del CDI.

Disconforme, la AFIP dictó las resoluciones administrativas (DV DEOA) 62/12 y 120/2015, ahora cuestionadas, mediante las cuales consideró aplicable la alícuota de retención del 28%, prevista para operaciones locales de sujetos no inscriptos (resoluciones generales 2784/98 y 830/2000).

En consecuencia, determinó de oficio el monto de las retenciones omitidas por INDUPA como consecuencia de los pagos efectuados a SOLVAY, responsable no inscripto frente a la gabela, en concepto de "*locaciones de obras y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos*", por los períodos fiscales 02 a 12/2000; 01/2001; 03 a 11/2001; 03 y 04/2003; 07 a 12/2003; 01/2004; 05 a 12/2004; 01/2005; 05 a 12/2005; 01/2006 y 06 a 12/2006; 01, 06, 09 y 12/2007; 02/2008; 01, 02, 03, 04, 05, 09 y 12/2009; 01 y 03/2010 y aplicó multa.

El organismo recaudador sostuvo que SOLVAY había constituido en el país un establecimiento permanente, en los términos previstos en el art. 5°, apartado 3, puntos a) y b), del CDI, por lo que, a su juicio, resultaba aplicable el art. 12, apartado 4, de ese convenio.

Para arribar a esa conclusión, fundó su ajuste en dos actividades desarrolladas por SOLVAY:

a) el "diseño y supervisión" de las obras de expansión de la capacidad productiva de las instalaciones de INDUPA, ubicada en Bahía Blanca. De acuerdo al organismo recaudador, tal conducta encuadraba en el art. 5°, apartado 3, punto a), del CDI;

b) los servicios de asesoramiento y consultoría prestados, desde el año 2000 a INDUPA, lo que tornaba aplicable el art. 5°, apartado 3, punto b), del convenio.

-V-

Reseñados los antecedentes que derivaron en el presente pleito, cabe señalar que la ley 24.850 aprobó el "Convenio 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", suscripto en Bruselas, Reino de Bélgica, el 12 de junio de 1996.

El citado tratado adoptó, como regla distribuidora de la potestad tributaria entre ambos países, el criterio de la residencia.

Así, en lo que aquí interesa, el art. 7° del CDI prescribe que "los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado..."

Por su parte, el art. 12, indica que: "1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de las regalías. 2. Sin embargo, dichas regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder:...*  
*c) del 10 por ciento del importe bruto de las regalías pagado por el uso, o la concesión de uso, de programas de software para computadoras, de cualquier patente, marca de fábrica o de comercio, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso, o la concesión del uso, de un equipo industrial, comercial o científico o por la información relativa a experiencia industrial, comercial o científica, o por la prestación de asistencia técnica."*

Sin embargo, de acuerdo al apartado 4) del referido art. 12, las disposiciones de los apartados 1) y 2) transcritas no serán aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante del que procedan, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente. En tales casos, regirán las disposiciones del artículo 7°.

Por otro lado, y tal como explicaré a continuación, el art. 5 del CDI regula lo atinente al concepto de establecimiento permanente.

Como se desprende de las normas reseñadas, el concepto de "establecimiento permanente" dirime la potestad del Estado

fuelle para gravar los beneficios obtenidos por una empresa residente en el otro estado contratante.

-VI-

Sentado lo anterior, advierto que la controversia, entonces, se ciñe a determinar si SOLVAY constituyó, o no, un establecimiento permanente conforme a lo establecido en el art. 5º, apartado 3, puntos a) y b), del CDI durante los períodos fiscales de este juicio.

-VII-

En primer término, y con relación a las actividades de "diseño y supervisión" de las obras de expansión de la capacidad productiva de las instalaciones de INDUPA, cabe mencionar que el Fisco Nacional sustenta su ajuste en el art. 5º, apartado 3, punto a), del CDI.

Ahora bien, para un correcto enfoque de este punto, creo oportuno resaltar que no ha sido objeto de controversia que:

- a) las obras de ampliación de la planta de INDUPA fueron ejecutadas por Techint Compañía Técnica Internacional SAcEi;
- b) se iniciaron en el año 1997 y concluyeron en 1999;
- c) el Fisco sostiene que SOLVAY había realizado actividades de "diseño y supervisión" en relación a la obra mencionada.

Sentado ello, conviene recordar que el art. 5º del CDI, establece: "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."





**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

Por su lado, el art. 5°, apartado 3.a) -en el que los actos impugnados sustentan su ajuste- señala "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 solo cuando dicha obra, **proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses.**"

Ha sostenido V.E. que, cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).

Tomando como base tales parámetros, resulta evidente para mí que, a los fines de conformar un establecimiento permanente, el art. 5°, apartado 3.a), exige, en lo que aquí interesa, que las "**actividades de supervisión**" de una obra se extiendan **por un lapso superior a los seis meses, con independencia de la duración total de la obra.**

Desde esa perspectiva, observo que el Fisco esgrime que la construcción de la obra se extendió por dos años, **pero no alega ni demuestra -como era menester- que las actividades "de diseño y supervisión" hayan sido desarrolladas por SOLVAY dentro del territorio nacional, durante los períodos fiscalizados, por un lapso que exceda los seis meses, lo cual sella la suerte adversa de su pretensión.**

-VIII-

Despejado lo anterior, corresponde evaluar los agravios del Fisco dirigidos a cuestionar la sentencia de la Cámara en cuanto también rechazó el restante concepto de ajuste, esto es, la configuración de un establecimiento permanente por las tareas de asesoramiento y consultoría prestadas por SOLVAY a INDUPA durante los períodos fiscales en estudio, en los términos del art. 5°, apartado 3, punto b), del CDI

Corresponde recordar que el art. 5°, apartado 3, punto b), del CDI aclara que la expresión "establecimiento permanente" asimismo comprende: "...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 solo 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**".

A partir de ello, observo que el criterio de la AFIP no puede ser compartido.

En efecto, no ha sido motivo de controversia en esta instancia que, en los períodos observados, la presencia en territorio nacional del personal de SOLVAY no alcanzó el plazo mínimo establecido en el convenio. Los propios actos impugnados reconocen que, **entre los años 2000 y 2007, la permanencia de aquéllos en el país fue de 57 días, en promedio, por año.**

Para saltar esa barrera temporal, el Fisco Nacional esgrime que "se desprende de los sucesivos contratos la continuidad de las prestaciones en el país...**más allá de la presencia del personal de SOLVAY, la actividad desarrollada por la empresa no se ha visto interrumpida a través de los años...**



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*superando así el plazo de seis meses que requiere la norma" (v. fs. 27 del REX. Resaltado, agregado).*

Disiento de tal razonamiento.

Es inveterada jurisprudencia del Tribunal que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros).

Bajo el prisma de esta consolidada jurisprudencia, observo que, de los términos sucesivos empleados por el precepto, para que se configure un establecimiento permanente es requisito que la prestación de servicios por parte del sujeto del exterior se realice *"por intermedio de sus empleados o de personal contratado para ese fin"* y que *"tales actividades"* - esto es, las desarrolladas por sus empleados o personal contratado- *"prosigan en el país"* durante un período o períodos que, en total, excedan seis meses dentro de un lapso cualquiera de doce meses.

La posición sostenida por el ente recaudador vacía de contenido a la norma y la priva de su ámbito de aplicación, pues anula el umbral mínimo de estadía en el país que demanda el CDI, requisito que se erige -ciñiéndonos a la letra del precepto- en un obstáculo insalvable para la existencia de un establecimiento permanente.

Poner el foco en la continuidad de las prestaciones de servicios durante varios años sin reunir el requisito de permanencia de seis meses en los términos exigidos por el CDI, como pretende la recurrente, implicaría extender el concepto de establecimiento permanente a un supuesto no mencionado en el tratado, postura que no solo se alza contra el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 4°, 17, 52 y 75, inc. 1° y 2°) sino que, además, desconoce que los tratados, como el que se encuentra aquí bajo estudio, deben ser interpretados y cumplidos de buena fe, según el art. 31, inc. 1°, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (Fallos: 321:1226, cons. 10°).

-IX-

Finalmente, y en subsidio, la AFIP arguye que la situación de SOLVAY encuadra en el art. 5°, apartado 1, del CDI.

Desde mi óptica, tal justificación no puede ser convalidada.

En primer lugar, denota un intento del Fisco de modificar extemporáneamente la causa y motivación de los actos impugnados, pues ha sido incorporada por primera vez en el escrito de expresión de agravios ante la alzada, lo que resulta inadmisibile.

Por otro lado, y sin perjuicio de que lo anterior resulta suficiente para sellar la suerte adversa de la posición fiscal, vale agregar que la exégesis de las normas que propugna el ente recaudador no puede ser atendida.

En efecto, en lo que aquí interesa, y tal como se desprende de los acápites anteriores de este dictamen, las actividades de supervisión de una obra, una construcción, un



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

proyecto de montaje o instalación, así como "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" han sido tipificadas -de modo específico- en el art. 5°, apartado 3, puntos a) y b), respectivamente.

Tal tipificación revela la voluntad del legislador de condicionar la existencia de un establecimiento permanente por la ejecución de esas acciones al cumplimiento de los elementos especiales allí requeridos.

De este modo, resulta evidente para mí que la falta de verificación de esos requisitos específicos inhibe la existencia de un establecimiento permanente, sin que resulta procedente recurrir, en su ausencia, a la definición genérica del apartado 1.

Una solución contraria implicaría, no solo prescindir de la voluntad del legislador, sino también presumir su inconsecuencia, pues **habría fijado requisitos específicos carentes de sentido, toda vez que, ante su ausencia, igualmente quedaría configurado el establecimiento permanente por su encuadre en la definición genérica del art. 5°, apartado 1°, del CDI.**

Tal hermeneútica confronta con el conocido principio interpretativo reconocido por el Tribunal que sostiene que no cabe presumir la incongruencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), sin que quepa atribuir a las normas un

alcance que implique la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (Fallos: 310:1689, 330:1910; y causa O.113. XLVIII. RHE "Ojeda Hernández, Luis Alberto s/causa n° 2739/12", sentencia del 10 de julio de 2014, entre otros).

-X-

Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y, por los fundamentos aquí brindados, confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, de abril de 2025.