



Apuntes sobre el concepto de fuente en el impuesto a las ganancias y el territorio aduanero general **Por Martín Collia**

La regla general contenida en los primeros artículos de la Ley del Impuesto a las Ganancias es tal que los sujetos que no califiquen como residentes de la República Argentina sólo tributan por aquellos ingresos que sean provenientes de una “fuente argentina”. A su turno, la definición de la nacionalidad de la fuente también es relevante para los residentes quienes pueden computar contra el impuesto argentino el impuesto que hubieran pagado en el exterior, siempre y cuando se vincule a rentas de fuente extranjera.

En lo que respecta a la ubicación de la fuente, la regla general contenida en el artículo 5 de la ley es tal que “son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

Referido específicamente al comercio exterior de mercaderías, el artículo 8 contiene la regla según la cual “las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero”. Simétricamente (¿?) dos párrafos más adelante el mismo artículo dispone que “las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera”.

En el caso que motiva estas líneas trata respecto de la ganancia de un exportador del extranjero, quien remitía sus productos a una zona franca de la República Argentina (por definición fuera del territorio aduanero general y, por ende, todavía no importada) y concretaba sus ventas una vez depositadas allí la mercadería. Verificadas las ventas, los compradores se presentaban para realizar el despacho a plaza como en cualquier operación de comercio exterior.

A contramano de la opinión del Tribunal Fiscal de la Nación, tanto la AFIP como la Cámara Federal de Apelaciones, consideraron que en el caso se verificaba un supuesto de fuente argentina, por el hecho de que las mercaderías, previo a su venta y despacho a plaza, estaban depositadas en una zona franca nacional que, aunque fuera del territorio aduanero general, forman parte del territorio nacional en sentido político.

Sin que el criterio merezca a nuestro juicio una crítica contundente, nos permitimos sí destacar que la lectura que hace la AFIP, avalada por la CNACF, es tal que “la simple introducción” del artículo 8 de la Ley no hace referencia al concepto aduanero de “importación a consumo” sino, antes bien, al hecho físico de la intervención al territorio nacional, cualquiera sea el régimen aduanero aplicable. Así, continuando con el razonamiento atribuible a la cámara, si la introducción al territorio nacional se concreta en el momento 1 (por ejemplo, vía destinación suspensiva o temporaria a zona franca) pero la venta que genera el ingreso cuya fuente hay que definir se concreta recién en el momento 2, a partir de la importación definitiva del producto desde zona franca (ya no se trataría de la introducción al territorio, lo cual estaba ya verificado) es circunstancias conlleva la atribución de la fuente a la República Argentina. Distinto sería el caso, continuando con el criterio de la AFIP, si la mercadería hubiera sido despachada a plaza sin haber recalado antes en una zona franca o, quizás también, si hubiera sido vendida por el exportador del extranjero antes del ingreso a zona franca.

Estrictamente hablando, debe reconocerse que la solución adoptada es compatible con la literalidad de las normas aplicables (los bienes estaban en el territorio nacional al ser vendidos), sin perjuicio de lo cual, en lo que constituye una opinión personal, no deja de generar cierta sensación de duda o incomodidad el hecho de que una circunstancia que no pareciera hacer a la sustancia de la actividad generadora de la renta (momento en el cual se concreta la venta, antes o después del cruce del límite político de la República Argentina) se constituya en el elemento dirimente para determinar si la renta en cuestión debe ser considerada de fuente argentina o extranjera, con todo lo que ello implica. Y, en el mismo orden de ideas, es dable presumir que, de verificarse la operación a la inversa —exportación desde la argentina a una zona franca del extranjero, con una venta concretada luego de depositada allí la mercadería— parece impensado imaginar que la AFIP aplicaría simétricamente el mismo criterio, reputando a dicha renta de fuente extranjera, por el mero hecho de que la venta de la mercadería se concretó una vez cruzado el límite político del país de destino.

Como sea, es una cuestión de gran implicancia práctica cuya solución por parte de la CNACF debe ser tenida en consideración por los operadores de comercio exterior, sin perjuicio de la postura que eventualmente termine adoptando la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en caso de que se avoque a la solución del caso.