





# **I Jornadas de Tributación Internacional**





ASOCIACION ARGENTINA  
DE ESTUDIOS FISCALES

# **I Jornadas de Tributación Internacional**



I Jornadas de Tributación Internacional /  
Enrique Luis Scalone ... [et.al.] ; coordinado por Enrique Luis Scalone. - 1a ed. -  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación Argentina de Estudios  
Fiscales, 2014.  
160 p. ; 28x19 cm.

ISBN 978-950-9761-26-1

1. Derecho Tributario. I. Scalone, Enrique Luis II. Scalone, Enrique Luis, coord.  
CDD 343.04

I Jornadas de Tributación Internacional

© 2014 ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Edita:

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Avda. Pte. Julio A. Roca 751 - EP "B" - (1067) Buenos Aires - Argentina

Tel./Fax: (5411) 4342-1796/7837 - [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar)

E-mail: [info@aaef.org.ar](mailto:info@aaef.org.ar)

Comercializa y distribuye:

ERREPAR S.A.

Paraná 725 - (1017) Buenos Aires - República Argentina

Tel.: (5411) 4370-2002 - [www.errepar.com](http://www.errepar.com)

E-mail: [clientes@errepar.com](mailto:clientes@errepar.com)

ISBN 978-950-9761-26-1

Prohibida su reproducción parcial o total sin permiso por escrito de la casa editora.  
Hecho el depósito que marca la ley 11723 - Impreso y hecho en Argentina - Printed in Argentina.

# **ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES**

## **CONSEJO DIRECTIVO**

**Período 2010/2012**

Presidente:

***Horacio Ziccardi***

Vicepresidente:

***Miguel A. M. Tesón***

Secretario:

***Horacio R. Della Rocca***

Tesorero:

***Manuel M. Benites***

Vocales:

***Miguel A. F. Di Mascio***

***Viviana Marmillón***

***Eduardo O. Meloni***

***Carolina L. I. Robiglio***

***Roberto P. Sericano***

Revisores de cuentas:

***Hugo E. Kaplan***

***José M. García Cozzi***





# **I Jornadas de Tributación Internacional**

**6, 7 y 8 de noviembre de 2012**

PRESIDENTE DE LAS JORNADAS

***Horacio Ziccardi***

## **COMITÉ CIENTÍFICO**

PRESIDENTES

***Enrique L. Scalone***

***José María García Cozzi***

VOCALES

***Manuel M. Benites***

***Horacio R. Della Rocca***

***Jorge Gebhardt***

***Eduardo O. Meloni***

***Ricardo E. Riveiro***

***Guillermo O. Teijeiro***

***Agustín Torres***

## **COMITÉ EJECUTIVO**

PRESIDENTE

***Leandro M. Passarella***

VOCALES

***Corina P. Laudato***

***Andrés M. Edelstein***

***Juan M. Jovanovich***



## SUMARIO

### PANEL I

#### **Exportación de bienes y servicios: análisis crítico de su tratamiento fiscal**

##### RELATOR

**Alejandro E. Messineo**

Informe de relatoría ..... **3**

##### PANELISTAS

**Jorge R. Postiglione**

Exportación de bienes y servicios. Análisis crítico de su tratamiento fiscal ..... **13**

**Horacio D. García Prieto**

Exportación de bienes..... **27**

**Roberto O. Condoleo**

Impuesto a las Ganancias..... **31**

**Ignacio Carnicero**

Exportación de servicios técnicos de Argentina a Brasil. Un caso de doble imposición. .... **39**

### PANEL II

#### **Prestación de servicios desde el exterior: problemática de su tratamiento fiscal**

##### RELATOR

**Darío M. Rajmilovich**

Informe de relatoría ..... **45**

##### PANELISTAS

**Luis Marcelo Núñez**

Cuestiones litigiosas en la determinación de la base imponible del IVA en las importaciones de servicios ..... **73**

**Daniel A. Calzetta**

Prestación de servicios desde el exterior. El régimen de beneficiarios del exterior del impuesto a las ganancias. Los convenios para evitar la doble imposición..... **83**

**Cecilia E. Goldemberg**Importación de servicios. Cuestiones referidas a precios de transferencia..... **93****Carlos A. C. Forcada**La configuración de la fuente argentina y los servicios electrónicos: *¿Quo vadis?*..... **105****Ariadna L. Artopoulos**Importación de servicios: determinación de la fuente y tratamiento de los pagos por asistencia técnica bajo la normativa interna y los CDI..... **119****Facundo Montiel**La necesidad de una diferenciación entre asistencia técnica y servicios prestados desde el exterior **127****Andrés E. Peretti**La utilización económica en el país de los servicios prestados en el exterior ¿genera fuente argentina? A la espera de la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación..... **137**

## PANEL I

---

---

# ***Exportación de bienes y servicios: análisis crítico de su tratamiento fiscal***

---

---

PRESIDENTE

**Jorge H. Damarco**

SECRETARIO

**Alejandra Schneir**

RELATOR

**Alejandro E. Messineo**

### **TRABAJOS PRESENTADOS POR PANELISTAS**

**Alejandro MESSINEO:** *Informe de relatoría*

**Jorge POSTIGLIONE:** *Exportación de bienes y servicios. Análisis crítico de su tratamiento fiscal*

**Horacio D. GARCÍA PRIETO:** *Exportación de bienes*

**Roberto Omar CONDOLEO:** *Impuesto a las Ganancias*

**Ignacio CARNICERO:** *Exportación de servicios técnicos de Argentina a Brasil. Un caso de doble imposición*





## INFORME DE RELATORÍA

**ALEJANDRO E. MESSINEO**

### I. INTRODUCCIÓN

La exportación de bienes y servicios es uno de los pilares de la economía argentina. Su desarrollo ha sido proclamado como uno de los fundamentos de la evolución del país de los últimos años. La comparación de las exportaciones actuales con aquellas de los últimos años en los distintos rubros de la economía es uno de los datos estadísticos de relevancia en la ponderación de la situación económica actual. El gobierno ha fomentado –o intentado fomentar– de una u otra manera el desarrollo de este sector de la economía aunque actualmente el impacto de la inflación en los costos y el atraso cambiario de las divisas ha generado un efecto negativo en su evolución. La tributación que afecta a las exportaciones es un factor no menor en su desarrollo o desaceleración. Todo lo contrario. Históricamente se ha escuchado la frase “no hay que exportar” impuestos ya que ello conduce a una desventaja competitiva de los productos de nuestro país respecto de los mismos suministrados por exportadores de terceros países.

Por ello, en este tema I de las Primeras Jornadas de Tributación Internacional nos concentraremos en analizar los principales aspectos fiscales que se suscitan en los distintos gravámenes respecto de ambas operaciones: exportaciones de bienes y de servicios. Hemos establecido ciertas pautas a través de las directivas emitidas oportunamente y con motivo de ellos los relatores han preparado su relatos que son la base de este relato general.

### II. LOS ASPECTOS ADUANEROS Y CAMBIARIOS DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES

Las primeras consideraciones que se suscitan cuando transitamos la problemática de las exportaciones son las relacionadas con los tributos aduaneros a las mismas aunque pareciera una contradicción. Gravar con tributos aduaneros a las exportaciones cuando en realidad deberían promocionarse las mismas para generar una mayor actividad económica del país al mundo definitivamente llama la atención de cualquiera. ¿Cuántos países las aplican? Constitucionalmente en nuestro país esta potestad fiscal está centrada en el Gobierno Nacional como recursos tributarios de éstos y vedado a las provincias. Así es que destaca el Dr. Horacio García Prieto en su relato que *“en muchos casos, las alícuotas son notoriamente elevadas. El poroto de soja, que es un rubro cuantitativamente muy importante en el comercio exterior argentino, tributa Derechos de Exportación a la tasa del 35% del valor de la mercadería.”* Así explica el relator que en nuestro país la génesis de la actualidad en estos tributos comienza con la crisis del 2001 y ratifica en tono crítico su aplicación como una política tributaria infrecuente, ya que los países procuran alentar la producción de mercaderías exportables, antes que desalentarla mediante la aplicación de gravámenes y además fundamenta que se trata de un tributo que no respeta el criterio de capacidad contributiva.

El segundo aspecto destacado en el relato es la constante violación de la garantía constitucional de la reserva de ley ya que el Poder Ejecutivo Nacional al disponer por decreto la aplicación o no aplicación de Derechos de Exportación, y en su caso la magnitud del tributo cercena el mentado y primario derecho. Las prohibiciones en materia constitucional de emitir decretos de necesidad y urgencia en materia fiscal así como la prohibición de la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo es una materia bien desarrollada por el relator. Advierte que estas violaciones se ven también plasmadas en las políticas que aplican derechos de exportación en operaciones a países integrantes del Mercosur en oposición a las reglas del Tratado de Asunción, así como también indica que la improcedencia de esta tributación es explicada en la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en Contencioso Administrativo y Federal conforme fallo de la causa *“Whirlpool Puntana”* del 22 de noviembre de 2011.

Hay una crítica muy precisa en cuanto a la aplicación de la “noción teórica” como base para la valoración aduanera de la mercadería a efectos del cálculo de los Derechos de Exportación explicando que la misma fue abandonada en el año 1979, al aprobarse el Código de Valoración del GATT. Así como también fundamenta que los intereses a la tasa del 3% mensual sobre la deuda cuantificada en dólares –tal como resultan determinados los derechos de exportación aunque pagada en pesos– son notoriamente ilegales cuando se aplica una tasa de ese tenor para obligaciones determinadas en dólares.



El reclamo del gobierno de derechos de exportación desconociéndose los beneficios otorgados cuando la rentabilidad del negocio pretende adoptarse como base para las necesidades de financiamiento para el Estado es una constante que ha sido criticada. El relator identifica estos cercenamientos sufridos por las empresas mineras forestales en franco desconocimiento al régimen legal imperante y el coto puesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reciente fallo del 4 de septiembre de 2012 en causa YPF S.A. c/Estado Nacional – Ministerio de Economía.

Interesante afirmación –avalada por una realidad avasallante– es la que realiza el relator cuando se refiere a la obligación de liquidar divisas del exportador a un tipo de cambio “artificialmente bajo” que en esencia opera como una carga tributaria adicional para el exportador. En efecto, el impacto de la inflación en los costos y la erosión del ingreso al traducirse a moneda local a un valor evidentemente inferior al real implica una erosión a la rentabilidad que afecta en forma adversa a la capacidad económica de cualquier exportador llegando en muchos casos al extremo de desalentar la actividad. Si a esto le sumamos la demora de la Administración en abonar los reintegros conforme las necesidades de la Tesorería Nacional resulta evidente que, en la práctica, no hay una política que motive el desarrollo del sector exportador.

### III. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EXPORTACIÓN DE BIENES

Luego de explicar el sistema de “tasa cero” que se aplica en el IVA el relator describe la práctica del sistema de devolución del gravamen, mediante régimen de anticipo y el control “sistémico” preliminar y una situación de tutela judicial poco efectiva relacionada con las intimaciones de pago relacionadas a devoluciones anticipadas que aplican el tan criticado principio del “*solve et repete*”.

Un aspecto destacado en el relato es la política de la AFIP de supeditar una devolución de créditos de IVA a un exportador al ingreso del gravamen por su proveedor que genera el débito correspondiente, sin basamento legal alguno y la jurisprudencia adversa al recaudador por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallo del 27 de diciembre de 2011 en la causa Bildown S.A. El relator tiene pocas esperanzas que la administración tributaria ajuste su conducta a lo que declara esta sentencia pero esperamos que no sea ésta la realidad en la práctica tributaria argentina. Asimismo, hay un enfático desarrollo sobre uno de los flagelos que está acuciando a los contribuyentes y en particular a los exportadores que es la demora en la devolución de los créditos fiscales. Efectivamente, tal como ha sido claramente desarrollado por el relator, el tiempo transcurrido entre el pedido de devolución de los créditos fiscales vinculados con las exportaciones y la efectiva devolución hace que se genere una desvalorización monetaria que conlleva a un incremento de los precios en altos promedios que sólo generan una mayor inflación.

La falta de emisión de aprobatorias finales hace que en definitiva la devolución de IVA quede en una situación irregular que sólo se sana con el paso del tiempo y la extinción del derecho a restituir su devolución por prescripción.

### IV. ASPECTOS ADUANEROS Y CAMBIARIOS EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Se identifica en el relato la modificación realizada del Código Aduanero respecto de las normas que pasan a tratar a la prestación de servicios como una mercadería a los efectos del tratamiento de la exportación, lo que conllevaría a la posibilidad de que se aplique derecho de exportación y sometimiento a control aduanero a esta problemática. Si bien esta norma no ha sido aplicada y tal como se indica en el relato se encuentra en conflicto con el propio Código que establece la identificación de las mercaderías, no deja de ser una normativa irregular que sólo crea confusión al formar parte del ordenamiento legal de esa manera.

La obligación de ingresar y liquidar divisas conforme los tipos de cambio “artificialmente bajos” es identificada por el relator como una carga tributaria adicional para el exportador. Evidentemente, esta situación al no ser consistente con la realidad de los valores conlleva también a un aumento del precio de los servicios.

### V. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA EXPORTACIÓN DE BIENES

El relator describe el tratamiento aplicable en el IVA para las prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior y que, conforme la ley del gravamen, se consideran realizadas en el exterior y, por lo tanto, fuera del ámbito de imposición. También en el relato se destaca que es la reglamentación y no la ley la que en definitiva otorga el tratamiento de “exención con tributa-



ción a tasa cero” y por ende la fragilidad de la normativa al haber sido dispuesta por el Poder Ejecutivo y no por una ley del Congreso.

Se destaca en el relato uno de los aspectos quizás más controvertidos que podemos encontrar en el ámbito del tratamiento del IVA de las operaciones internacionales: cuáles son las situaciones en las que efectivamente se puede considerar que existe una *“utilización o explotación efectiva llevada a cabo en el exterior”* y cuándo en el país. El relator considera que esto bien podría dar lugar a resoluciones generales interpretativas de conformidad con las facultades del artículo 8 del decreto 618/97. Si bien compartimos la cuestión indicada, también debemos sostener que este tipo de interpretación tiene que ser acompañada en este caso de la necesaria cuota de razonabilidad y principio teleológico de la norma para que no se constituyan en definitiva en un mero recorte de los derechos de los contribuyentes hacia cierto tratamiento fiscal.

El relator propone dar claridad a las innumerables situaciones que se presentan con unas buenas pautas de interpretación que bien vale la pena mencionar. Por ejemplo, que se establezca el tratamiento en atención a las características objetivas de la prestación conocidas al tiempo del nacimiento del hecho imponible, lo cual implica de por sí ya una pauta –en este caso de índole temporal– para facilitar la dilucidación de la cuestión. También se indica cómo habría que considerar no sólo la utilización de explotación inmediata que pueda tener el servicio prestado sino también la mediata, ampliando el horizonte de situaciones pero también de posibilidades para uno u otro tratamiento. Este es un aspecto sensible de aristas poco definidas que bien podría llevar a situaciones conflictivas.

Una cuestión que quizás pueda dar lugar a mayor debate es la que indica que *“en el examen del caso no debe omitirse la consideración del negocio en forma integral como proceso económico único a fin de considerar el lugar donde ese negocio se realiza”* y destaca también que a la inversa, es que el sujeto del exterior realiza una actividad en el país sirviéndose del prestador de servicios radicado en la Argentina. Al respecto quisiera destacar que el lugar que debe considerarse para determinar el tratamiento fiscal es el de la utilización o explotación por parte de quien reciba el servicio luego de que el servicio está prestado en la Argentina. La cuestión acá es si quien lo recibe, en esencia, lo utiliza o explota en forma efectiva en el exterior, que es donde normalmente se halla ubicado, o si dicho sujeto lo utiliza o explota en nuestro país. Ahora bien, esta serie de situaciones que puede dar lugar a la norma en cuestión, son innumerables, pero entiendo que lo que debería primar como una norma de orden –para que el prestador argentino pueda tener una cierta consideración y certeza– es el análisis que este debe realizar, al momento de perfeccionamiento del hecho imponible, que consiste en determinar, en base a su conocimiento, qué es lo que va a hacer quien recibe el servicio en forma inmediata con el servicio recibido. Es muy difícil o imposible prever distintas situaciones que en forma indirecta puedan derivar a la utilización en distintos lugares del mundo, inclusive en nuestro país, pero considero que en este caso el análisis y evaluación que debe realizar el prestador argentino tiene que estar íntimamente vinculado con la naturaleza del servicio y en esencia la utilización inmediata del mismo, dado que sería imposible prever consecuencias resultantes de distintas acciones que pudieran suceder a posterioridad de la utilización inmediata.

Un ejemplo de esto puede ser el caso en que un consultor local le brinda un servicio de descripción de situaciones económicas en nuestro país a un inversor extranjero para que quien recibe ese servicio pueda evaluar comparando con otras situaciones si va a realizar o no una actividad en nuestro país. Entonces la pregunta es: ¿Dónde se considera utilizado el servicio prestado en este caso de descripción de condiciones económicas argentinas? ¿Acaso el lugar es donde se toma la decisión de qué hacer y dónde invertir, que sería la consecuencia inmediata de la utilización económica de la prestación del servicio? ¿O bien será en nuestro país que en esencia y en definitiva el día de mañana aquel inversor decida realizar alguna actividad en la Argentina? Entendemos que la utilización inmediata del servicio es la que debería considerarse. Y ahí también la solución dependerá del tipo de actividad si es realizada desde el exterior directamente o con alguna presencia que pueda implicar tener un lugar fijo o domicilio en nuestro país.

El relator menciona asimismo los fallos Tecnopel y Uniquim que han dado ciertos lineamientos por parte del tribunal fiscal para la situación de los agentes de venta que prestan servicios a favor de empresas radicadas en el exterior que venden mercaderías desde esos terceros países a comprar de argentinos que las importan.

También el fallo Turner International Argentina del Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, del 25 de marzo de 2008 incorpora interesantes lineamientos a esta problemática. Así se indica que:

*“El momento de utilización del servicio se perfecciona cuando el prestatario lo recibe y lo incorpora a su actividad, pasando a formar parte de su actividad o producto. Resulta lógico que el criterio que surge de la hermenéuti-*

*ca legal sea considerar que el servicio es utilizado o explotado en forma efectiva en el lugar donde el beneficiario tiene su residencia, sede, establecimiento principal o lugar donde se realizan las acciones y decisiones afectadas por el servicio recibido, ya que de esta manera el prestador nacional evitará exportar impuestos, y así cada país gravará el valor agregado en su área de potestad tributaria.*

*De los considerandos del dec. 1082/99 surge la imposición exclusiva en el país de destino, para que los servicios salgan del territorio nacional sin incidencia de impuestos a los consumos que repercutan posteriormente en su precio, y de la devolución del tributo que haya incidido en la consecución de los mismos.*

*Otra solución se presentaría si se considerara que el prestatario tiene un establecimiento en el país donde realizara una actividad gravada, pues el servicio se consideraría como utilizado en el país, postura que sostiene el organismo fiscal en relación a la vinculación de la actora con las prestatarias."*

Evidentemente este es un tema que no está terminado y seguramente muchas sentencias tendrán que emitirse con la legislación actual hasta que se clarifique, al menos un poco más, el alcance de esta norma que no tiene que perder como horizonte que exportar IVA a otros países conlleva una desventaja competitiva y sólo desalienta la exportación de estas prestaciones.

## VI. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*A priori* no pareciera que la exportación de bienes y servicios pudiera ser una problemática que genere demasiadas situaciones conflictivas a los efectos de este gravamen, pero cuando comenzamos a ahondar en algunos aspectos que hacen a la cuestión jurisdiccional o a los valores involucrados vemos que también es una problemática que bien vale la pena profundizar. Y es así que dentro de las directivas del relato se mencionó a las situaciones que puedan presentar una complejidad como aquellas relativas a materias de límites terrestres y/o marítimos, actividades en plataformas y las relaciones con el territorio aduanero especial. Al efecto se refirió el relator Dr. Roberto Condoleo, quien desarrolló toda la problemática relativa a este gravamen, excepto en el especial supuesto de la exportación a servicios a Brasil que ha sido materia del Dr. Ignacio Carnicero.

Realiza el relator una introducción relativa a aspectos que tienen que ver con la armonización fiscal en tanto este gravamen hace a la cuestión interjurisdiccional. Destaca la necesidad de la eliminación de las distorsiones en condiciones de competencia, las que define como el hecho de que la carga tributaria dentro de un país debe ser igual para todos los que actúan en él sin distinción de su procedencia, concluyendo que para los inversores la carga fiscal debe ser la misma sin importar en qué país se realice.

Luego se refiere el relator a las cuestiones relativas a la potestad tributaria en cuanto a su aspecto territorial desarrollando el concepto de exportación a los efectos del Código Aduanero y haciendo alusión a la cuestión relativa a la asimilación que se hace a los servicios con las mercaderías. Ya entrando de lleno a la cuestión geográfica hace referencia la norma establecida en el artículo 10 del decreto reglamentario de la LIG y a lo establecido por la Argentina en la Convención sobre los Derechos del Mar ("Convención del Mar") estableciendo que si bien en la Convención del Mar se define y establece la soberanía y los derechos de los Estados en el Mar, sin pretender realizar un examen exhaustivo de la cuestión, indica que "claramente el Mar Territorial sobre el cual ejerce potestad fiscal se extiende a 12 millas desde la línea de base la cual define, como la línea de bajamar a lo largo de la costa", y que de alguna manera "el Decreto Reglamentario extiende la potestad tributaria dado que la Zona exclusiva comprende las 200 millas desde la costa."

El relator hace una mención metafórica al decir que la potestad tributaria puede llegar "hasta límites insospechados" tal como sucede con la aplicación del principio "*arm's length*". Describe el ponente lo que indica la Convención del Mar en materia de plataforma continental e identifica que las cuestiones de límite tienen que ver con un problema para determinar la fuente cuando la actividad económica se realiza en varios Estados.

Con relación a los límites para el poder de imposición cabe aquí hacer una mención en relación a lo indicado por el artículo 585 del Código Aduanero:

*"La extracción efectuada desde el mar territorial argentino, la zona económica exclusiva argentina o desde el lecho o subsuelos submarinos sometidos a la soberanía nacional de mercadería originaria y procedente de los mismos con destino al extranjero o a un área franca, se considera como si se tratara de una exportación para consumo efectuada desde el territorio aduanero general."*

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal también ha dado pautas en esta problemática al decir que: "Sobre el particular, cabe manifestar que la ley 24.543 que aprobó la Convención de las Naciones Unidas sobre el derecho



## PANEL I - EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

*del mar establece que el estado ribereño tiene derechos de soberanía sobre su Zona Económica Exclusiva, a los fines de la exploración y explotación de los recursos naturales y respecto de otras actividades vinculadas a las mismas. Asimismo, el artículo 10 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (según texto incorporado por Dto. 103/97) dispone que las operaciones que se realicen con quienes desarrollan actividades vinculadas a la exploración y explotación de los recursos naturales vivos y no vivos en la plataforma continental y la zona económica exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona, que den lugar a la salida de bienes desde el territorio argentino hacia las mismas o a la introducción en el territorio argentino de bienes procedentes de ellas, se tratarán, en su caso, como operaciones realizadas en el interior de la República Argentina.*

*Debe advertirse que la actora reconoce que la actividad de los fletantes extranjeros que realizan la pesca y faenamiento del calamar se desarrolla en la 'Zona Económica Exclusiva' (vid. fs. 111 ) y, por otro lado, destaca que los pagos efectuados han sido realizados a un responsable que realiza su actividad en el país mediante un 'establecimiento permanente' (vid. fs. 106/107). Sentado ello, deviene inaceptable el agravio formulado, habida cuenta que la actividad de marras debe entenderse realizada dentro del ámbito jurisdiccional argentino." Salerno Hnos. S.A. - Fish Management S.A. - U.T.E., 12 de diciembre de 2001, entre otros.*

Indica el relato cuál es el concepto de fuente argentina y fuente extranjera y las consideraciones o consecuencias que de ello se derivan. Destaca una situación como "efecto no deseado" cuando tanto la normativa del país como el exterior consideran como la fuente propia la renta producida por el hecho económico. Concluye esta parte al mencionar la necesidad e importancia de suscribir convenios para evitar la doble imposición ya que en los mismos se evita un aspecto distorsivo de la actividad analizada.

Pasa luego el relato a considerar algunos temas vinculados con los precios de transferencia y comienza destacando que en esta problemática evidentemente se producen distorsiones en transacciones internacional, tanto en materia de importación como de exportación.

Indica que el objetivo primario ha sido disuadir a las compañías a trasladar utilidades a sus partes relacionadas en el exterior por medio de la sub o sobrefacturación de operaciones internacionales y también evitar evasión impositiva de empresas locales en operaciones con empresas no vinculadas.

Uno de los preceptos incluidos en las directivas que nos parece importante destacar fue aquel relacionado con el conocido sexto método incluido en el artículo 8 de la LIG que en su sexto párrafo establece una norma particular para determinar el precio de las exportaciones de "commodities". El relator describe la cuestión y aporta experiencias entre el Consejo Profesional en Ciencias Económicas y la AFIP que mediante su comisión de enlace precisó algunos conceptos. Desarrolla la cuestión relativa a la prueba que es uno de los aspectos fundamentales en esta problemática e indica los parámetros que surgen del fallo del Tribunal Fiscal en la causa Bohering Ingelheim S.A. del 13 de abril de 2012 que *"ha dejado sentado que la carga de la prueba es compartida tanto del fisco como del contribuyente"* y que *"al impugnar el método aplicado por este deberá expresar razones fácticas justificadas y debidamente acreditadas"*.

El doctor Condoleo se refiere luego a la norma establecida en el último párrafo del artículo 8 de la LIG referida a las facultades de la administración a solicitar información comercial sensible en el caso de las exportaciones celebradas entre independientes. Respecto de las facultades de verificación y fiscalización y su amplitud, indica los límites que le alcanzan en cuanto al secreto fiscal. A continuación hace alusión a la norma prevista en el artículo 15 que levanta la restricción al secreto fiscal en materia de precio de transferencia cuando deba oponerse como prueba en causas que tramitan en sede administrativa o judicial y hace alusión al principio de derecho procesal sobre la posibilidad de las partes de controlar los medios de prueba.

Entiendo que si bien en este caso la norma relativa al "levantamiento de la restricción del secreto fiscal" es aplicable a las operaciones de precios de transferencia no pareciera ser en este caso el supuesto vinculado al artículo 8, último párrafo. Quizás aquí, la cuestión a dilucidar es hasta dónde puede tener facultades la AFIP para indagar respecto del precio de venta de una operación entre entes independientes que sólo está regida por las reglas del mercado y poder establecer los precios si esos precios se ajustan razonablemente a los del mercado incluyendo "asignación de costos, margen de utilidades y más datos" cuando estamos frente a una clara situación de operaciones independientes. Justamente el mercado es el que determina el valor de los precios y por lo tanto, ésta es una norma, que si fuera aplicada con parámetros objetivos, podría dar lugar a situaciones de clara violación al principio de legalidad y al principio constitucional de razonabilidad y de propiedad y capacidad contributiva atento a que en una relación entre independientes, pueden existir innumerables razones de índole comercial para pautar los precios al precio que el comerciante o prestador lo defina.



El relator también hace una relación descriptiva de la situación de las operaciones con paraísos fiscales, el presupuesto implícito de que las transacciones no se ajustan a las prácticas como entre partes independientes y la importancia de la amplitud de la prueba en la búsqueda de la verdad material.

A continuación, se realizan consideraciones respecto al llamado sexto método en exportación de "commodities", el cual se aplica para los casos en que, cumpliéndose ciertos requisitos, la norma prevé que rige el precio del mercado a la fecha de carga o el de concertación, el que sea mayor. Según el relator, se ha dado una situación donde el presupuesto implícito es la existencia de operaciones de triangulación con un precio simulado y que dadas las dificultades para su verificación se establece una "ficción jurídica". Analiza si este método contraría el principio de capacidad contributiva, afirmando que si bien la norma no sería inconstitucional, se podrían presentar casos concretos en los que resulte ilegítima. Hace alusión a conclusiones de la tercera Jornadas Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, Río de Janeiro, 1968, así como también las 12 jornadas latinoamericanas de derecho tributario en Bogotá 1985. Y también describe la doctrina que deriva de la causa San Telmo SAIC de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 27 de agosto de 1996, relativa al ahorro obligatorio y por ello, hace un parangón entre las que, en su opinión, resultan similitudes intrínsecas entre la situación de la norma indicada y las causas sobre ahorro obligatorio. Concluyendo que, en su opinión, si bien no hay fallo del tribunal fiscal sobre casos en que la norma se encuentre vigente, ante una presentación concreta debería plantearse este criterio de la Corte y su pertinencia al caso a los efectos de que se produzcan y evalúen las pruebas que el contribuyente ofreciese.

Esta es una problemática muy actual que, como norma antielusión, podrá tener sus razones, pero al tomar un rígido criterio bien podría resultar cuestionable justamente por tomar solamente un dato de la realidad: precio de mercado al momento de la carga y tal rigidez podrá terminar constituyendo su valladar por no permitir demostrar otras situaciones de la realidad de los negocios que quizás la norma no tuvo en cuenta.

## VII. LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS DE ARGENTINA A BRASIL. UN CASO DE DOBLE IMPOSICIÓN

El Relator Dr. Ignacio Carnicero ha desarrollado una típica problemática del derecho internacional que es una situación donde puede presentarse la siempre no deseada doble imposición. La interacción de dos potestades tributarias nacionales con distintas reglas respecto de la tributación de una cierta renta en un país, el de la fuente, y en otro país, el de la residencia del generador de la renta, bien pueden llevar a esa situación. Ahora bien, la existencia de los convenios de doble imposición bien debería justamente proveer una solución a tales problemáticas y, lo que el derecho interno no soluciona, sí debería hacerlo el derecho internacional.

Con un minucioso examen de las reglas en juego el Dr. Carnicero demuestra como aún en situaciones donde aplica un convenio se puede llegar a un supuesto de doble imposición: el caso de las ganancias derivadas de servicios de ingeniería (planos, cálculos) prestados por un residente argentino a uno brasileño.

En este caso, la interacción de diversas normas en juego generan la situación no deseada.

Primero, una legislación argentina que, por un lado, grava la renta mundial. En este caso, bien podríamos decir que la renta es de "fuente" Argentina, y al menos así se la caracteriza conforme nuestro derecho interno conforme el lugar donde se lleva a cabo el hecho generador de la misma, por tratarse de renta derivada de servicios realizados en nuestro país.

Segundo, la legislación brasileña que también grava esas rentas conforme su legislación interna ya que el principio de fuente brasilera o al menos los supuestos en que las rentas obtenidos por los no-residentes están sujetos a impuesto a la renta en Brasil incluyen aquella derivada de servicios técnicos prestados en el exterior a un contratista brasileño.

Tercero, una legislación interna argentina que sólo concede un crédito por impuesto extranjero a aquellas rentas que de conformidad con su propia legislación interna son de fuente extranjera.

Cuarto, la caracterización de esas rentas –*a priori*– al menos como lo indica el relator– dentro del artículo 12 de CDI y el apartado 7 de su Protocolo como regalías que implica el otorgamiento de potestad tributaria a Brasil, país del cual proceden las mismas (en virtud de ser el deudor de las mismas un residente brasileño, y aclarado por el Protocolo cuando establece así lo son porque el pagador de las regalías es un residente en Brasil). Si bien el relator indica que "es razonable considerar que las ganancias son de fuente brasileña por aplicación del art. 12 del CD..." en realidad el CDI no determina el concepto de fuente que sí le corresponde al derecho interno. El CDI en realidad lo que determina es si el país de la fuente (Brasil en este caso) tiene o no derechos de imposición.



## PANEL I - EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Quinto, la regla internacional sobre método para evitar la doble imposición (art. 23 del CDI) cuando regula el método de exención para evitar la doble imposición para un residente argentino pero, en este caso, exime de aplicar el mismo a los supuestos de rentas consideradas procedentes de Argentina y adopta para ello una definición de “procedencia” que colisiona con aquella contemplada por el art. 12 en el CDI y el Protocolo para definir el reparto de potestades tributarias.

Luego de la explicación exhaustiva del relator, éste indica que las normas no se conjugan de una manera armónica en cuanto a que, “Brasil somete a imposición (retención del 15%) a las regalías por considerarlas procedentes de Brasil, y 2) por aplicación del punto 11 del protocolo, Argentina las sometería a imposición por considerarlas procedentes de Argentina pero sin permitir el cómputo del crédito de impuesto pagado en Brasil por tratarse de una renta de fuente argentina (según artículos 1, 5 y 127 de la ley del impuesto a las ganancias.”

En rigor, la falta de armonía está dada por las disímiles normas para considerar la “procedencia” de una regalía y los efectos que ello tiene en dos normas que hacen a la determinación de la tributación: el otorgamiento de la potestad tributaria y la obligación (o no) de dar alivio fiscal. La Argentina las somete a imposición porque el convenio no le otorga una potestad tributaria exclusiva a Brasil sino compartida. En efecto, si bien el convenio con Brasil es un tanto “*sui generis*”, en esencia, se basa en los principios OCDE/ONU en cuanto el país de la residencia, como regla, no tiene límites para imponer su tributación de las rentas obtenidas por el residente del país de la residencia (la Argentina en este ejemplo). Por eso, la Argentina bien puede someter a imposición estas rentas. La cuestión se plantea en tanto a si la Argentina debería dar alivio ya sea con método de crédito o de exención y es aquí donde la norma falla en relevarla de dar el alivio ante un caso de excepcional definición de la regla de la “procedencia” sólo a los efectos del alivio. Si este concepto de “procedencia” se diera a ambos efectos (otorgamiento de potestad fiscal y obligación de dar alivio) no habría problema ya que Brasil no tendría potestad si las rentas se consideran procedentes de Argentina porque derivan de una actividad realizada en la Argentina. Pero no es este el caso como está previsto en la norma internacional.

El relator reconoce la falla del convenio y toma partido con una propuesta razonable que es “asignar prevalencia a la norma específica de procedencia (la del art. 12 del CDI) por sobre la norma genérica del art 23 y así concluir que la renta está sujeta a imposición solamente en Brasil.”

Luego, describe el relator que, sometida la cuestión a consideración del gobierno argentino éste calificó a las rentas dentro del artículo 14 y no en el 12 por tratarse de rentas derivadas de servicios profesionales (ingenieros en este caso).

El artículo 14 también prevé un supuesto de potestad tributaria compartida porque si bien establece como (falaz) regla que la potestad tributaria se atribuye exclusivamente al país de la residencia, este principio cede cuando las rentas por los servicios profesionales son, entre otros, “pagadas” por una sociedad residente en el otro Estado Contratante; es decir por un residente de Brasil tal como es el caso, y así el país de la fuente adquiere potestad fiscal que además es sin límite en este supuesto.

Se aclara que este supuesto también se aplica, conforme el Protocolo, cuando las actividades son ejercidas por una sociedad.

Indica el relator que la opinión del gobierno concluye con la justificación de la retención en la atribución de potestad del convenio conforme el artículo 14, inciso a), la imposición en la Argentina por falta de limitación convencional y la inaplicabilidad de la exención como método para evitar la doble imposición en virtud de los términos así previstos en el convenio; y, por ende, que se produce la doble imposición.

En este caso en realidad el relato contempla dos cuestiones. Una que tiene que ver con las reglas de caracterización de la renta. Es decir si se trata de rentas que califican bajo el artículo 14 como ganancia de servicios profesionales independientes o regalías definidas en el artículo 12. La segunda cuestión es el problema de la doble imposición sobre el cual ya hemos descripto el origen.

A la primera cuestión bien cabe considerar que si bien para poder efectuar un exhaustivo examen sería necesario analizar los hechos conforme la documentación involucrada, desde el aspecto teórico bien puede entenderse que si se trata de una típica actividad profesional realizada por un ingeniero consistente en la preparación de planos de ingeniería, la renta en cuestión debería ser caracterizada bajo el artículo 14 mientras que si se trata de una prestación de servicios de asistencia técnica el artículo 12 pareciera el indicado en el test de calificación. Sin embargo, esta cuestión aquí no tiene trascendencia en la problemática traída a estudio. En efecto, en ambos supuestos analizados la regla de atribución de potestad tributaria se los otorga en forma ilimitada al país de la fuente –Brasil en este caso–. El problema es la doble caracterización del concepto



de “procedencia” en forma disímil para la regla de atribución y para la regla de alivio que tiende a evitar la doble imposición y es aquí donde el Protocolo al Convenio yerra. Si la regla hubiera quedado redactada solamente con el principio sentado en el artículo 23.3 entonces no se produciría la contradicción, al menos en el caso estudiado, ya que en este caso las rentas serían procedentes de Brasil si consideramos el lugar de pago de las regalías o de las rentas de servicios profesionales independientes como lugar de procedencia.

Evidentemente éste es un efecto no deseado del convenio con Brasil que debería ser enmendado. De hecho, este es un convenio bastante atípico que pareciera debería ser revisado en su totalidad.

## VIII. EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS (“ISIB”) EN LA EXPORTACIÓN DE BIENES

El doctor Postiglione realizó un profundo análisis de toda la normativa en juego y de las particulares circunstancias que se presentan actualmente en algunas cuestiones conflictivas. Describe primeramente cuál es el debate actual respecto de un aspecto del tratamiento en el gravamen para los ingresos derivados de exportaciones de bienes. La cuestión sería sencilla de describir si no fuera por el escenario cambiado radicalmente a partir de la sanción de la Ley 4.255 de la provincia de Misiones en el año 2006, ya que esta jurisdicción específicamente derogó la exclusión de objeto que preveía la normativa anterior. El relato del ponente describe cuáles son los fundamentos que han sido esgrimidos para considerar una crítica hacia la imposición por Misiones de los ingresos derivados de las exportaciones. Si bien nos remitimos al detallado análisis, vale al menos simplemente mencionar que algunos son de índole constitucional, otros involucran principios de derecho internacional como los que derivan del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (conocido como GATT), así como también otros se derivan de la propia Ley de Coparticipación Federal que establece límites al poder de imposición local cuando los tributos son análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley.

Realiza un minucioso análisis de toda la jurisprudencia en la que se trató la problemática hace aproximadamente unos veinte años atrás en relación al impuesto a las actividades lucrativas, antecesor del ISIB.

Allí, pues, se concluye que de la jurisprudencia de la Corte de aquel momento se llegó a sostener que existía potestad tributaria provincial para gravar las exportaciones con el impuesto sobre los ingresos brutos.

Sin embargo, advierte también que no es el mismo escenario que se presenta hoy que en aquel momento, en particular ante la existencia de la Ley de Coparticipación Federal que ha establecido límites a la imposición local que aquel entonces no existían. Atento a la interpretación de principios y de normas a lo largo de los años bien puede ir variando la interpretación de la Corte Suprema en la eventualidad de que llegue el conflicto a la misma.

Como un corolario de la problemática resultante de la gravabilidad por Misiones de los ingresos derivados de exportaciones, se generan otras cuestiones vinculadas como son la base imponible que corresponde atribuir a la jurisdicción para aplicar el impuesto que en la misma ahora se exige. Era pacífica la posición de que los ingresos y gastos derivados de las operaciones de exportación no son computables a los fines de la determinación de coeficiente de atribución unificado conforme artículo 7 de la Resolución General N° 2/2010 de la Comisión Arbitral. Describe con mucha precisión cuál es la problemática que se genera con la nueva posición de Misiones y los distintos escenarios que resultarían si los ingresos y gastos de la actividad hubieran sido distribuidos en todas la jurisdicciones. Destaca bien la posición actual de la Comisión Plenaria en el fallo Pirelli, que convalidó la aplicación de la regla de la Comisión Arbitral en lo que se refiere a no computar los ingresos y gastos de las operaciones de exportaciones, independientemente de que Misiones grave los ingresos generados por dicha actividad. Propicia el relator la modificación de criterios de la Comisión Arbitral para evitar distorsiones no deseadas.

## IX. EL ISIB EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

El relator clarifica la situación entre servicios prestados en jurisdicciones provinciales con destino al exterior y los servicios directamente prestados en el exterior afirmando sin vacilación –lo que compartimos– que en el segundo supuesto hay una clara actividad extra-territorial y, por ello, fuera del hecho imponible. Identifica las causas que a veces han llevado a que se tenga que interpretar aún el segundo supuesto conforme normativa local como la regla de la Ciudad de Buenos Aires, a la fecha el Código Fiscal vigente (t.o. 2012) de la CABA (artículo 155, inc. 21) exime del ISIB a “...los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior”, que luego fuera aclarado por resolución interpretativa de la ciudad.



Se efectúa una pormenorizada descripción del tratamiento normativo aplicable en la Ciudad de Buenos Aires y en la provincia de Buenos Aires no solo en su redacción actual sino también en su histórica redacción donde se han generado algunos conflictos. También se proporciona en anexo el detalle de las normas aplicables en el resto de las jurisdicciones.

En este caso debemos considerar que la norma que regula la exención de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) tiene similitud pero no es igual a la de la provincia de Buenos Aires y tampoco el alcance de sus normas interpretativas tal como lo es el Informe Nro. 145/03 de ARBA. La norma de la CABA es, conforme la pauta interpretativa aludida, bien similar al tratamiento en el IVA. Aún aquí ni las normas ni las pautas interpretativas otorgan un horizonte claro para todo tipo de situaciones que se presentan tal como lo hemos explicado respecto del gravamen nacional. La pauta indicada por ARBA en 2003 parece ser un poco más categórica en cuanto al alcance de la exención.

## X. EL ISIB EN EL TRANSPORTE INTERNACIONAL

El relator realiza un primer alcance a la problemática al describir una histórica fuente de interpretación y conflicto como lo ha sido la problemática de la potestad de las provincias para gravar el transporte interjurisdiccional y hace un detallado relato de la jurisprudencia emitida al efecto.

Ahora bien, en materia de distribución de ingresos y gastos derivados del transporte internacional hace una primera alusión a la regla del su artículo 9, inciso b), apartado 1, 7° párrafo que dice “...*En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja –a condición de reciprocidad– que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto...*”.

Por otra parte, el régimen del convenio multilateral establece en su artículo 9 que “*En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje...*”.

También aclara la posición de la Comisión Arbitral en la Resolución Nro. 31/2010 Eice de Argentina S.A.

Al respecto, esta relatoría general no puede sino objetar la posición que allí se indica. Pretender gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos local a toda una actividad internacional que tiene sólo una parte (y muchas veces o la mayoría de las veces la menor parte) realizada en territorio local no sólo confronta con los principios del gravamen que otorgan el poder de imposición cuando se trata de ingresos derivados de la actividad realizada en jurisdicción local (y por ende con el principio de capacidad contributiva), sino también con el principio constitucional de razonabilidad y el de propiedad. Este es un tema que bien debiera ser revisado por los tribunales de la Nación. También es la posición del relator Dr. Postiglione quien propicia una asignación a prorrata de los ingresos).

La misma consideración crítica corresponde efectuar a esta relatoría general respecto de la posición sentada por la Comisión Plenaria (e.g., causa Sauer) acerca de la gravabilidad de los ingresos derivados de los viajes originados en el exterior en ausencia de acuerdos. Si bien el relator destaca la potestad que *a priori* tendrían los fiscos provinciales, luego destaca que no corresponde atribuir a la jurisdicción local de destino del viaje la totalidad de los ingresos correspondientes al mismo (sino efectuar una asignación a prorrata de tales ingresos).

En efecto, esta es una problemática que entendemos cae en una irrazonable conclusión en el decisorio citado de la Comisión Plenaria que de la forma resuelta entra en conflicto con los principios básicos del gravamen (ejercicio de una actividad en una jurisdicción local determinada) y con mayor evidencia con los principios constitucionales de propiedad, capacidad contributiva, reserva de ley y razonabilidad.

Pretender gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos actividades extraterritoriales ha sido ya en otros ámbitos susceptible de antecedentes jurisprudenciales. Bien vale la pena citar que en la causa Indunor (Fallos: 286:301) la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que: “(...) *Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales*”, reiterando dicho concepto en el precedente “Agencia Marítima San Blas” del 2 de abril de 1985, en el que dejó claro que si el impuesto sobre los ingresos brutos reclamado “(...) *fuera producto de un desborde de los límites territoriales del poder de imposición de la demandada*” el mismo sería ilegítimo.

A idéntica conclusión arribó el Tribunal al determinar que la provincia demandada extralimitaba su potestad de imposición, por lo que resolvió “(...) *declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada*”.



sobre los yacimientos de hidrocarburos situados en el mar territorial, fuera de la franja de las tres millas marinas contadas desde las líneas de base establecidas según la ley 23.968, en relación a los ejercicios fiscales ..." ("Total Austral S.A. c/Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Provincia de s/acción declarativa", del 8 de septiembre de 2003).

Idéntico criterio sostuvo el Alto Tribunal en autos "Dorisar S.A. c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa", del 8 de septiembre de 2003, al resolver: "(...) declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada sobre los ingresos provenientes de las actividades desarrolladas en plataformas marinas situadas en el mar territorial, fuera de la franja de tres millas marinas contadas desde las líneas de base según la ley 23.968 y, en consecuencia, dejar sin efecto la resolución 072/95 de la Dirección General de Rentas provincial que determinó de oficio el impuesto a los ingresos brutos correspondiente a los ejercicios fiscales de abril de 1989 a marzo de 1994 (...)".

## XI. EL IMPUESTO DE SELLOS

El relator realiza una completa descripción de este anacrónico gravamen que anhela sea derogado en breve y analiza en particular cada una de las exenciones que contemplan las jurisdicciones locales en materia de exportaciones y operaciones de comercio exterior que, aunque de distinta redacción, propenden a no establecer carga fiscal a las mismas.



## EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS. ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

### JORGE R. POSTIGLIONE

Anticipamos un resumen respecto de lo que sería recomendable o esperable en relación con cada uno de los temas que se expondrán seguidamente respecto del tratamiento de los ingresos por exportaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ("ISIB") y de las exportaciones en el Impuesto de Sellos, respectivamente:

**Ingresos por exportación de bienes:** Es dable esperar que la legislación adoptada por la provincia de Misiones que considera a los ingresos por exportaciones gravados con el ISIB, sea declarado inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN"). Para ello, la CSJN debería modificar la ya antigua jurisprudencia existente respecto a la potestad tributaria de las provincias para gravar los ingresos provenientes de las exportaciones de bienes. Tal cambio jurisprudencial debería darse a la luz de las normas de la Ley de Coparticipación y sobre la base de argumentos similares a los que la CSJN ha utilizado en fallos más recientes referidos, entre otros, al concepto de analogía contenido en la Ley de Coparticipación.

**Ingresos por exportación de servicios:** Tomando en consideración la relevancia que las exportaciones de servicios han alcanzado dentro del tráfico mercantil internacional actual, es dable esperar que aquellas jurisdicciones provinciales que no han adoptado aún una legislación expresa que contemple una exención del ISIB sobre los ingresos generados por las exportaciones, lo hagan prontamente (o, al menos, que mediante informes internos de sus respectivos fiscos adopten posturas que asimilen los servicios al concepto amplio de "mercaderías" al que se refiere el Código Aduanero).

**Ingresos derivados del transporte interjurisdiccional:** Si bien la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos N° 23.548 ("**Ley de Coparticipación**") incluyó normas acerca de la no gravabilidad en el ISIB de los ingresos derivados del transporte interjurisdiccional efectuado por empresas constituidas en países con los cuales la República Argentina tenga acuerdos para evitar la doble imposición en la materia, quedaban algunos aspectos controvertidos fuera de tal caso (tanto en lo que hace a la gravabilidad o no de ciertos ingresos y, en su caso, cómo debían atribuirse los mismos entre distintas jurisdicciones). La Comisión Plenaria del Convenio Multilateral (la "**Comisión Plenaria**") ha zanjado algunas de estas cuestiones a través de ciertas resoluciones, más allá de que puedan tener ciertos aspectos discutibles.

**Impuesto de Sellos:** Si bien el impacto de este anacrónico impuesto se encuentra limitado en el caso de ciertos contratos:

- I. vinculados al transporte (en los que la CSJN ha rechazado su gravabilidad cuando el impacto de este impuesto no ha sido previsto en la fijación de tarifas reguladas); y,
- II. contratos de exportación por hallarse estos exentos en algunas jurisdicciones provinciales, sería esperable que, en un futuro, el mismo sea derogado en virtud de su negativa influencia no sólo sobre aquellos contratos de exportación no exentos sino en general sobre el desarrollo de las actividades económicas.

## I. IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

### I.1. Exportación de Bienes

#### a) Debate actual

Desde casi la creación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ("**ISIB**"), a principios de la década de los 80, se había considerado –a través de los diversos ordenamientos de las jurisdicciones provinciales– "exentas" o "no gravadas" a los ingresos por operaciones de exportación de bienes. Determinar, en ese entonces, si las provincias se encontraban potestadas para gravar las exportaciones de bienes se reducía, en el mejor de los casos, a una cuestión puramente académica.

Dicho escenario cambió radicalmente con motivo de la sanción de la Ley N° 4.255 de la Provincia de Misiones, con vigencia a partir del 13/1/2006, por la que se derogó la exclusión de objeto que preveía el artículo 128, Inc. d) de la ley 2860 del Código Fiscal (texto ordenado 1991; hoy artículo 144 de la Ley XXII, N° 35), que básicamente excluía del ISIB a las "exportaciones, entendiendo por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas".

En efecto, el debate generado en los últimos años por el dictado de la sanción de la Ley N° 4.255 de la Provincia de Misiones se centró, lógicamente, en determinar si las provincias se encuentran facultadas constitucionalmente para gravar con tributos locales el comercio internacional.

### **b) Actuales críticas a la gravabilidad en el ISIB de los ingresos por exportaciones**

La posibilidad de gravar los ingresos provenientes de las exportaciones en el ISIB por parte de las provincias ha sido cuestionada, fundamentalmente, con sustento en las siguientes normas y/o principios:

1. El artículo 4 de la Constitución de la Nación, que dispone que solamente el Congreso de la Nación puede imponer derechos de exportación e importación.
2. El artículo 75, inciso 13) de la Constitución de la Nación, que confiere en forma privativa al Congreso de la Nación la facultad para reglar el comercio entre las provincias y con los Estados extranjeros.
3. El principio de derecho internacional que sienta la "tributación del país de destino", por medio del cual se pretende que el país de destino de la exportación sea quien aplique los impuestos indirectos de las operaciones de exportación. El citado principio, afirma la doctrina, encuentra sustento normativo suprallegal en lo dispuesto por el Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio –General Agreement on Tariffs and Trade– ("GATT"), conforme surge de la interpretación de esta norma contenida en la Ley N° 24.176, mediante el cual se pretende lograr la neutralización de los efectos tributarios en el país de origen de la mercadería, ya sea mediante la exención del tributo o mediante la devolución al exportador del impuesto indirecto abonado (tal como sucede en la Ley del IVA)<sup>1</sup>.
4. El artículo 9°, inciso b)<sup>2</sup>, de la Ley de Coparticipación que prohíbe la aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha ley; escenario que podría presentarse si se tiene en cuenta que el ISIB aplicado sobre operaciones de exportación podría ser considerado, en aquellos casos que no es trasladado al precio internacional, análogo al Impuesto a las Ganancias. A efectos de determinar el concepto de analogía a los fines de la Ley de Coparticipación, es propicio tener en cuenta la reciente interpretación que de dicho concepto efectuara la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN") cuando sostuvo –remitiéndose para ello a una definición de Dino Jarach– que *"...se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponible o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponible de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponible, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imponible o bases de medición..."*<sup>3</sup>.

### **c) Postura de la CSJN – últimos antecedentes**

Surge de los últimos antecedentes de la CSJN que analizaron la cuestión aquí debatida (aunque con referencia al Impuesto a las Actividades Lucrativas, antecesor y análogo al ISIB), que datan de aproximadamente 20 años atrás, que las disposiciones constitucionales citadas en el punto b) precedente no invalidan automáticamente la aplicación de tributos locales sobre el comercio internacional.

En este sentido, para convalidar la aplicación de tributos locales que utilicen como base de medición a las operaciones de exportación, la CSJN señaló en el caso "Indunor S.A. c/Provincia del Chaco", sentencia de fecha 13/09/1973 (criterio luego mantenido en "Elías Mood SA"<sup>4</sup> y "Marwick"<sup>5</sup>) que *"no cabe confundir el "he-*

1 El GATT en su artículo VI permite a los países exportadores eximir o devolver los impuestos indirectos, al establecer –entre otras disposiciones– que *"...Ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, será objeto de derechos antidumping o de derechos compensatorios por el hecho de que dicho producto esté exento de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando esté destinado al consumo en el país de origen o en el de exportación, ni a causa del reembolso de esos derechos o impuestos..."*; en tanto que en su artículo III establece los distintos tributos indirectos a los cuales puede verse sometido un producto en el país de destino.

2 Artículo 9 de la Ley 23.548: "La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga: ...b) Que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley..."

3 "Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina / Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa", CSJN, sentencia de fecha 19/06/2012.

4 "Elías Mood SA c/Provincia de Buenos Aires", CSJN, sentencia de fecha 28/11/1978.

5 "Marwick SA c/Provincia de Misiones", CSJN, sentencia de fecha 02/04/1985.

*cho imponible” con la base o medida de la imposición pues el primero es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación”, para luego concluir que las provincias se encuentran facultadas para elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, pudiendo hacerlo por cualquier medio que les permita establecer el cuántum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Por último, concluyó que sólo será inconstitucional la gabela local que “sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de producto o de negociaciones con las naciones extranjeras...”. En tal ocasión dichas conclusiones resultaría aplicables al caso del ISIB pues su hecho imponible es la realización de una actividad onerosa en una determinada jurisdicción, en tanto su base imponible está dada por los ingresos generados por dicha actividad. En tal razonamiento, medir la actividad onerosa a través de los ingresos generados por ventas al exterior no sería, en el razonamiento de la CSJN, inconstitucional.*

Cabe aclarar, por otra parte, que en el caso “Indunor” la CSJN modificó radicalmente su postura anterior, que había sido fijada en el caso “Quebrachales Fusionados ICSA C/Provincia del Chaco” (21/07/1971), en donde había concluido –según señala el Procurador General de la Nación en el caso “Indunor”– que “tomar como base de imposición el monto de las ventas hechas al exterior, significaba gravar esas ventas tal como si hubieran sido efectuadas dentro del ámbito de la Provincia. Ello, unido a la circunstancia de que la ley... no distinguía las operaciones de venta celebradas dentro de la Provincia de las concertadas en el extranjero, determinó que... el gravamen así estructurado venía a interferir en el comercio exterior, cuya regulación está reservada exclusivamente al Gobierno de la Nación, y que, en consecuencia, el tributo resultaba repugnante a los artículos 67, incisos 1) y 12) y 108, Constitución Nacional...”<sup>6</sup>.

No obstante lo precedente, a nuestro entender el hecho de que, con posterioridad a los fallos antes mencionados de la CSJN que resolvieron a favor de las facultades de las provincias para gravar con el ISIB a los ingresos por exportaciones, se modificara la Ley de Coparticipación agrega un argumento importante a favor de que los ingresos por exportaciones no pueden estar gravados con el ISIB. En efecto, el art. 9º, inc. b), apartado 1. al señalar que las provincias no pueden aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipados, señala respecto del ISIB (entre otras condiciones) que “— Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza)”.

En efecto, ¿cuál sería el sentido de que la Ley de Coparticipación agregue tal referencia a las actividades conexas a las exportaciones si estas últimas pudiesen estar gravadas con el ISB? Resulta obvia la respuesta en cuanto a que lo que la ley ha querido es destacar que las actividades conexas sí pueden estar gravadas (a fin de evitar discusiones acerca de que por su conexidad con las exportaciones –que no pueden estarlo– se generen disputas con los contribuyentes).

Para concluir se señala que la CSJN será, en última instancia y de arribar una causa por vía del recurso extraordinario federal<sup>7</sup>, quien deba resolver eventuales planteos de inconstitucionalidad de la Ley N° 4255 de la Provincia de Misiones, toda vez que los antecedentes antes analizados fueron dictados –se insiste– hace más de 20 años, extremo que determina que bien podría ahora haber mutado la posición sustentada por la CSJN en los fallos Indunor, Elías Mood y Marwick antes comentados.

### **1.1.1. Problemática de la exportación de bienes en el Régimen del Convenio Multilateral**

Previo a la sanción de la Ley 4522 de la Provincia de Misiones, era pacífica la aplicación del artículo 7 de la resolución general N° 2/2010 de la Comisión Arbitral, en cuanto dispone que los ingresos y gastos derivados de las operaciones de exportación no son computables a los fines del armado del coeficiente unificado. Dicho criterio es idéntico, en líneas generales, al fijado por la resolución general N° 44/1993 de la Comisión Arbitral.

Por su parte, los artículos 8º, 9º y 10<sup>10</sup> de la resolución general de la Comisión Arbitral N° 2/2010 disponen los criterios de exclusión de los gastos de exportación a los efectos del cálculo del coeficiente unificado.

6 Del voto del Procurador al que se adhiere la CSJN en “Indunor S.A. c/Provincia del Chaco”, sentencia de fecha 13/09/1973.

7 Con fecha 27/12/2006 la CSJN declaró su incompetencia originaria para entender en un planteo de inconstitucionalidad contra la Ley 4255, sobre la base de considerar que la cuestión federal no era la predominante en la causa, teniendo en cuenta que -entre otros agravios- se había planteado que la Ley 4255 contrariaba el denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Henter Industrial y Comercial S.A. y otros c/Misiones, Pcia. de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad).

8 “Artículo 8: Interpretar que la porción de los gastos comunes o compartidos de la actividad del contribuyente asociados a ingresos obtenidos por operaciones de exportación forman parte de los gastos no computables a que se refiere el artículo 3º del Convenio Multilateral.”

Tales criterios fueron puestos en tela de juicio con el reciente dictado de la Ley 4522 de la Provincia de Misiones. En efecto, excluir a los ingresos y gastos de exportación para el cómputo del coeficiente resultaba razonable cuando la actividad de exportación estaba excluida del hecho imponible del ISIB en todas las jurisdicciones, toda vez que tales ingresos y gastos, en ese contexto, no eran representativos de la actividad del contribuyente, en la actualidad, por el contrario, dicha exclusión no resulta razonable cuando dicha actividad se encuentra gravada en el ISIB en algunas jurisdicciones, como ocurre con la Provincia de Misiones a partir del dictado de la Ley 4522.

En efecto, la aplicación de las actuales normas del Convenio Multilateral (en lo que se refiere a ingresos y gastos de la actividad de exportación) puede generar un acrecentamiento indebido de la base imponible de la Provincia de Misiones, que en nada se condice con la realidad económica y con la real entidad de la actividad desarrollada en dicha jurisdicción.

Ello surge claro del siguiente ejemplo:

Supongamos que la empresa A tiene ingresos locales por \$ 1.000.000, e ingresos por exportación de bienes por \$ 9.000.000. Supongamos también que la distribución de gastos e ingresos determine un coeficiente a la Provincia de Misiones del 4% y donde los gastos se originan en fletes por ventas locales en Misiones.

Escenarios:

- a) Antes de la aplicación de la Ley 4522 la base imponible de la Provincia de Misiones era:  $\$ 1.000.000 \times 4\%$ : \$ 40.000.
- b) Con posterioridad a la aplicación de la Ley 4522 la base imponible de la Provincia de Misiones es:  $\$ 10.000.000 \times 4\%$ : \$ 400.000.

Seguramente si los ingresos y gastos de la actividad de exportación hubieran sido distribuidos entre todas las jurisdicciones, posiblemente el coeficiente de la Provincia de Misiones se hubiera reducido (toda vez que, en el ejemplo planteado, no existirían gastos e ingresos de exportación atribuibles en la Provincia de Misiones) y, por ello, la base imponible que le hubiera correspondido habría tenido mayor representatividad con relación a la actividad interjurisdiccional desarrollada.

En tal sentido, cabe recordar que la resolución "Pirelli Neumáticos S.A." de la Comisión Arbitral N° 9/2010, ratificada por la Comisión Plenaria N° 7/2011, convalidó la aplicación de las reglas de la Comisión Arbitral en lo que se refiere a no computar los ingresos y gastos de las operaciones de exportaciones, independientemente de que la Provincia de Misiones haya gravado en el ISIB los ingresos generados por dicha actividad.

A fin de evitar que se produzcan distorsiones en la distribución de la base imponible del ISIB similares a la descripta precedentemente, sería necesario que la Comisión Arbitral modifique el criterio plasmado en el artículo 7 de la resolución general N° 2/2010 antes mencionada.

## 1.2. Exportación de Servicios

### 1.2.1. Servicios prestados en la jurisdicción con destino al exterior vs. servicios prestados en el exterior

Cabe anticipar que la problemática generada en torno a determinar el tratamiento impositivo en el ISIB de los servicios prestados en jurisdicciones provinciales con destino al exterior y los servicios directamente prestados en el exterior, se ha ocasionado por la inexistencia de precisiones normativas claras por parte de las diversas jurisdicciones involucradas.

Como principio básico y general, es posible distinguir el tratamiento impositivo en el ISIB de una y otra actividad, señalando que la actividad prestada en la jurisdicción local con destino al exterior es una actividad sometida al poder de imposición de una jurisdicción provincial, mientras que los servicios prestados directamente en el exterior constituyen una actividad extra-territorial y, por ello, fuera del hecho imponible del ISIB.

En particular, es dable señalar que la confusión antes citada se ha generado –entre otros motivos– por el tratamiento que la Ciudad de Buenos Aires ("CABA") ha otorgado a la exportación de servicios. En efecto, más

9 "Artículo 9: Cuando el contribuyente posea elementos ciertos para establecer la porción que de cada uno de los gastos a que se refiere el artículo anterior corresponde a la actividad exportadora, siempre que sea posible su verificación por parte de los Fiscos, ésta será la metodología de distribución."

10 "Artículo 10: En caso de que no sea posible la metodología prevista en el artículo anterior, la forma de cómputo de los gastos comunes o compartidos a que se hace referencia en los artículos anteriores, será en la proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales)."

allá de que el tratamiento impositivo y la redacción ha variado en el transcurso de los años en la Ciudad de Buenos Aires, a la fecha el Código Fiscal vigente (t.o. 2012) de la CABA (artículo 155, inc. 21) exime del ISIB a *"...los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior"*.

No resultaba claro, en efecto, definir cuándo un servicio se efectiviza en el exterior, pues ello podría entenderse que ocurría cuando los efectos se producían en el exterior o bien cuando el servicio directamente era prestado en el exterior. Dicha confusión motivó el dictado de la resolución interpretativa N° 288/2010 por parte de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad de Buenos Aires ("AGIP") por medio de la cual señaló –refiriéndose a la exención consagrada en el Código Fiscal t.o. 2010<sup>11</sup>, de idéntica redacción a la actual del año 2012 y la del 2011- que *"...la exención del impuesto sobre los ingresos brutos...a favor de los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior" se aplica para los ingresos obtenidos por aquellas prestaciones o servicios efectuados en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior..."*.

Por su parte, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ("ARBA") ha dictaminado que estamos en presencia de una exportación de servicios cuando *"...la actividad de prestación de un servicio que se efectúa en este territorio pero se destina a una unidad política distinta a la nuestra, ya sea por su utilización económica, el domicilio o residencia del receptor, la ubicación de los bienes sobre los cuales se efectúa, o por otras circunstancias..."*<sup>12</sup>.

De las precisiones efectuadas es dable concluir que cuando las provincias pretenden gravar las exportaciones de servicios se refieren, exclusivamente, a los servicios prestados en cada jurisdicción local que produzca efectos en el extranjero. Por el contrario, los servicios prestados en el exterior, al no reunir el elemento de territorialidad que exige para su configuración el ISIB, no resultan pasibles de imposición, toda vez que las provincias carecen de potestad para exigir el pago del tributo por servicios prestados en el exterior.

A tales efectos, resultan aún válidas las precisiones efectuadas por la CSJN con motivo de la pretensión de la Provincia de Tierra del Fuego de gravar la actividad de transporte desarrollada fuera de su territorio provincial, cuando sostuvo –remitiéndose a las consideraciones del Procurador General de la Nación– que las *"...provincias pueden elegir el método adecuado para la determinación del impuesto sobre las actividades lucrativas (antecedente del impuesto sobre los ingresos brutos aquí discutido), pudiendo hacerlo por medio del precio de venta de los productos o cualquier otro "...que le permita establecer el cuántum de la actividad desarrollada dentro de su territorio. Va de suyo, que la gabela así percibida será válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales..."*<sup>13</sup> (el subrayado es propio).

### **1.2.2. Tratamiento en las diversas jurisdicciones**

Analizaremos seguidamente el tratamiento impositivo que ARBA y AGIP, respectivamente, han efectuado respecto del ISIB en relación con los ingresos por exportaciones de servicios en cada una de sus jurisdicciones.

- **CABA:** Cabe señalar que, conforme su redacción actual (aplicable para los años 2010, 2011 y 2012), no existen dudas respecto de la aplicación de la exención en el ISIB. No obstante ello, las redacciones anteriores eran disímiles. En efecto, en el año 2009 la Ciudad de Buenos Aires estableció en su artículo 141, inciso 24, la exención en el ISIB a los *"...ingresos obtenidos por la exportación de servicios cuya utilización o explotación efectiva se produzca en el exterior y se integre materialmente a una actividad desarrollada en el exterior..."*. Por su parte, entre los años 1998 a 2002 (en los años 2003 a 2008 la exportación de servicios se encontraba gravada en el ISIB) la exención se encontraba sujeta –en forma similar a la Provincia de Buenos Aires– a *"...los ingresos obtenidos por las exportaciones entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de productos, mercaderías y servicios con destino directo al exterior del país efectuadas por el propio exportador o por terceros por cuenta y orden de éste, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos"*. En tal sentido, la Procuración General de la Ciudad de Buenos Aires había emitido el dictamen N° 22095/2003, por el cual se concluía (en forma diametralmente opuesta al criterio de ARBA recién analizado), que si los ingresos derivados de la exportación de servicios no se sujetaban a los mecanismos aduaneros nacionales, correspondía gravar a tales ingresos

11 Artículo 141, inciso 22 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires (texto vigente 2010, Ley 3.393) disponía que se encuentran exentos en el ISIB *"los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior"*.

12 Informe N° 145/03, ARBA.

13 "Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa", CSJN, sentencia de fecha 08/06/2010.

por no verificarse los presupuestos legales de la exención. Dicha interpretación fue, de hecho, compartida por el Informe N° 169/2011 de la AGIP (entre otros), si bien en esta oportunidad la AGIP no adoptó la postura antes citada por el sencillo hecho de que la normativa había cambiado (refiriéndose al t.o. 2011 en cuanto exige a "...los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior"), y el requisito de la aplicación de la Administración Nacional de Aduanas no se encontraba vigente.

- **Provincia de Buenos Aires:** Si bien la actual redacción del Código Fiscal de dicha provincia claramente excluye a la exportación de servicios como concepto gravado en el ISIB, cabe decir que con su anterior redacción (Ley 14.200 del año 2011), existían ciertas dudas en cuanto a su alcance toda vez que limitaba la exención a "...Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios no financieros, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas". El Informe de la Dirección Técnica Tributaria N° 51/2011 solucionó dicho interrogante al sostener que "...surge entonces la razonable duda de si la norma sujeta o condiciona el tratamiento de la actividad de exportación de servicios como actividad no alcanzada por el gravamen, a que las operaciones sean o puedan ser sometidas a los mecanismos de control de las distintas oficinas aduaneras del país. Sin embargo, este departamento entiende que ese no ha sido el propósito del legislador, porque tratándose de servicios tales controles resultan inaplicables y, por lo tanto, la reforma impositiva llevada a cabo tendría un efecto sumamente restringido..."; para luego concluir que "...una interpretación adecuada del texto... conlleva a entender que a fin de lograr materializar la intención del legislador (*"generalizar" el beneficio con el objeto de promover mayores inversiones en la provincia*), se debe apreciar que todos los servicios (salvo los financieros) quedan incluidos en la norma..." (el subrayado nos pertenece).

En el Anexo I del presente hemos efectuado un listado de las jurisdicciones provinciales de la República Argentina detallando en cada caso el tratamiento que le cabe a los ingresos por exportaciones de servicios en cada una de ellas y haciendo una breve mención de la norma legal aplicable. Conforme los textos normativos reproducidos para cada una de las jurisdicciones provinciales, la cuestión a determinar a fin de determinar si tales ingresos se encuentran gravados o no es, en la mayoría de los casos, si la innecesidad de la aplicación de los mecanismos de exportación establecidos por la Administración Nacional de Aduanas para el caso de exportaciones de bienes, determina que la exención aplicable a las exportaciones de mercaderías no resulte aplicable a los servicios (siempre que para ello se entienda a las exportaciones de servicios incluidas en la categoría amplia de exportación de mercadería, en conformidad con el artículo 10<sup>14</sup>, incisos 1 y 2 del Código Aduanero).

### I. 3. Transporte Internacional. Tratamiento en el ISIB

#### I.3.1. Potestad de las provincias para gravar el transporte interjurisdiccional e internacional

La problemática del transporte internacional y su impacto en el ISIB fue, inicialmente, desplazado con el objetivo de determinar si las provincias se encontraban potestadas constitucionalmente para gravar el transporte interjurisdiccional.

En este sentido, podríamos señalar que es criterio casi uniforme de la CSJN que en materia de transporte interjurisdiccional, las provincias se encuentran potestadas constitucionalmente para gravar dicha actividad en tanto exista la posibilidad de trasladar el ISIB al precio o tarifa del pasaje, ya que si tal traslación no fuera posible por no permitirlo la autoridad nacional de aplicación pertinente, la citada gabela importaría la configuración de la hipótesis de doble imposición con el Impuesto a las Ganancias, violando por ello la Ley de Coparticipación, en su artículo 9, inciso b). La citada postura ha sido fijada por la CSJN a partir de los fallos "Transportes Vidal SRL"<sup>15</sup> y "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado"<sup>16</sup>, habiendo recientemente confirmado la misma en las causas "Transportes Automotores La Estrella S.A."<sup>17</sup> y "El Cóndor Empresa de Transporte S.A."<sup>18</sup>, entre otras.

14 "Artículo 10: 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2. Se consideran igualmente –a los fines de este Código– como si se tratase de mercadería: a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual."

15 "Transportes Vidal SA c/Provincia de Mendoza", CSJN, sentencia de fecha 31/05/1984.

16 "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/Provincia de Buenos Aires", CSJN, sentencia de fecha 13/11/1986.

17 "Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Río Negro s/acción declarativa", CSJN, sentencia de fecha 29/11/2005.

18 "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa", CSJN, sentencia de fecha 03/05/2007.

En lo que se refiere concretamente a la potestad constitucional de las provincias de gravar con tributos locales al transporte interjurisdiccional, la CSJN sostuvo en “Transportes Vidal SRL”, entre otros, que *“es claro, por tanto, que los artículos 9, 10, 11, 12, 67, inciso 12), y 108, Constitución Nacional no fueron concebidos para invalidar absolutamente todos los tributos locales que inciden sobre el comercio interprovincial, reconociendo a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las Provincias. Ciertamente no se advierte en la Carta Magna ni en sus fuentes de interpretación elementos que evidencien la existencia de razones por las cuales los contribuyentes de una Provincia o de la Capital Federal deban subsidiar permanentemente los servicios que utilizan las entidades dedicadas al comercio de aquella índole. La protección que dichos preceptos acuerdan sólo alcanza, pues, a preservar el comercio interprovincial de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial...”* (el subrayado es propio).

No obstante lo precedente, en lo que respecta puntualmente al transporte internacional, es de remarcar que por mayoría de votos la CSJN sostuvo en el año 2010, en la causa “Helicópteros Marinos S.A.”<sup>19</sup>, la improcedencia de la pretensión de la Provincia de Tierra del Fuego de gravar con el ISIB los ingresos derivados de la actividad de transporte internacional en la porción de dicha actividad desarrollada fuera de los límites provinciales. En lo que aquí interesa la CSJN argumentó, vía remisión al dictamen del Procurador Fiscal subrogante, que la Provincia de Tierra del Fuego no tenía poder fiscal sobre la totalidad de la actividad desplegada por la firma demandante (dedicada a la actividad de transporte de material y personal desde la costa de la Provincia de Tierra del Fuego hasta ciertas plataformas de yacimientos de hidrocarburos ubicadas fuera del límite jurisdiccional provincial) puesto que *“una porción”* de esa actividad era realizada *“a extramuros de sus límites físicos, excediendo indebidamente el ámbito de sus potestades e invadiendo otra jurisdicción”*. Entendemos que este criterio es el que corresponde aplicar a los fines de determinar correctamente la potestad tributaria de las jurisdicciones locales respecto del transporte internacional.

### **1.3.2. La distribución de ingresos y gastos derivados del transporte internacional**

Como primer punto, cabe señalar que la Ley de Coparticipación establece en su artículo 9, inciso b), apartado 1, 7° párrafo que *“...En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja –a condición de reciprocidad– que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto...”*.

Por otra parte, el régimen del convenio multilateral establece en su artículo 9 que: *“En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje...”*.

De lo dicho se desprende que:

- i) se excluirá la aplicación del ISIB en caso de empresas ubicadas en el exterior que efectúen operaciones de transporte internacional, en tanto exista con la nación en la cual está constituida un acuerdo de reciprocidad, en conformidad con la Ley de Coparticipación; y,
- ii) cuando el origen de un viaje internacional se genere en una jurisdicción local, se imputará –en principio– el ingreso correspondiente a la jurisdicción de inicio, en conformidad con el artículo 9 del régimen del Convenio Multilateral<sup>20</sup>.

19 “Helicópteros Marinos S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa”, CSJN, sentencia de fecha 08/06/2010.

20 Criterio receptado por la Comisión Arbitral, Resolución N° 31/2010, “Eice de Argentina S.A. cuando sostuvo que *“...la empresa debe atribuir los ingresos por el desarrollo de su actividad a la jurisdicción donde se origina la carga, lo cual no ofrece problemas cuando ello ocurre en una jurisdicción del país, ya sea que se de un transporte interjurisdiccional o internacional, puesto que la disposición aplicada –artículo 9º– no especifica a qué tipo de transporte se refiere, lo cual debe entenderse que comprende a ambos”*. Por su parte, ARBA ha sostenido en el (i) Informe N° 20/01 que *“...A efectos de establecer la base imponible atribuible a esta jurisdicción para la actividad bajo análisis, esta dependencia ha opinado oportunamente que resulta de aplicación analógica lo establecido en el artículo 9 del Convenio Multilateral, esto es proceder a la gravabilidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del transporte con inicio en nuestra provincia y destino al exterior”* y en el (ii) Informe N° 26/01 que *“...Entendemos que no ha sido el espíritu del Convenio Multilateral –exactamente el de su artículo 9– excluir del ámbito de su aplicación los supuestos en que, aún siendo el destino del viaje otro país, el inicio de este se verifique en el territorio nacional y más si estamos frente a una empresa nacional...”*. Por último, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Córdoba sostuvo en la resolución interpretativa N° 7/09

Siguiendo el criterio sostenido anteriormente respecto de la limitación que encuentra la potestad tributaria de las jurisdicciones locales en relación con el transporte internacional, sostenemos que no corresponde atribuir a la jurisdicción de origen del viaje la totalidad de los ingresos correspondientes al mismo (sino efectuar una asignación a prorrata de tales ingresos).

### **1.3.3. Los viajes generados en el exterior. Criterio de distribución de los ingresos y gastos generados por empresas que desarrollen actividad interjurisdiccional en el país**

Ahora bien, cuando el origen del viaje se genere en el exterior, las jurisdicciones provinciales podrían *a priori* gravar los ingresos generados por la venta de los pasajes. Ello, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9, inciso b), apartado 1, 7° párrafo de la Ley de Coparticipación antes reproducido y las precisiones otorgadas por la Comisión Plenaria a través de las resoluciones N° 14/2006 ("Sauer SRL C/Provincia de Misiones") y N° 24/2006 ("Crucero del Norte SRL C/Provincia de Misiones"). Las resoluciones antes mencionadas de la Comisión Plenaria revocaron las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral, que establecieron que "...*la no gravabilidad de los ingresos en cuestión*—refiriéndose a los ingresos originados en el exterior— *sólo procede para el caso de las empresas de transporte interjurisdiccional de pasajeros o cargas constituidas en Estados extranjeros, con lo cuales exista acuerdos o convenios de los que —a condición de reciprocidad— surjan que la aplicación de gravámenes en la materia queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas*". Por lo tanto, continuó la Comisión Plenaria, "*los ingresos obtenidos por una empresa nacional quedan sujetos al ámbito de imposición local...*", siendo el criterio de distribución de ingresos y gastos el establecido por el artículo 2 del Convenio Multilateral, es decir, el régimen general.

Siguiendo un criterio similar al mencionado anteriormente respecto del transporte internacional originado en una jurisdicción local, sostenemos que no corresponde atribuir a la jurisdicción local de destino del viaje la totalidad de los ingresos correspondientes al mismo (sino efectuar una asignación a prorrata de tales ingresos).

Cabe decir que, inicialmente, la Comisión Arbitral había resuelto con un criterio razonable que "...*sin entrar a analizar cualquier otra cuestión, el artículo 9 del Convenio ha excluido todo tipo de atribución a las jurisdicciones adheridas, cuando se trate de ingresos obtenidos por una empresa de transporte que tuviera origen del viaje en el exterior del país... En el caso del artículo 9, lo único que interesa es el lugar de origen del viaje... Que en los casos en que la carga tenga su origen en otro país, en este caso Brasil, los ingresos por ella generados no podrían ser atribuidos a ninguna de las jurisdicciones locales, con lo cual quedarían fuera del ámbito de imposición...*"<sup>21</sup>.

### **1.3.4. Exenciones al transporte internacional**

La mayoría de las jurisdicciones provinciales reproducen, en lo sustancial, las normas de la Ley de Coparticipación relativas al transporte internacional.

Las únicas jurisdicciones que han establecido exenciones relativas al transporte internacional son la Ciudad de Buenos Aires<sup>22</sup>, Mendoza<sup>23</sup> y San Juan<sup>24</sup>.

que "...*Los ingresos provenientes de prestaciones de servicios derivadas del transporte Internacional, se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos, únicamente, cuando el origen de la carga o del pasaje se verifique en la Provincia de Córdoba...*"De igual manera sostiene la mayoría de la doctrina, entre los que cabe señalar a Mario Althabe, en su obra "El Convenio Multilateral – Análisis Teórico y Práctico", Ed. La Ley, p. 101.

21 "Sauer SRL c/Provincia de Misiones", resolución (CA) 42/2005.

22 Ciudad de Buenos Aires: "Artículo 155. - Están exentos del pago de este gravamen:

10. Los ingresos obtenidos por las exportaciones entendiéndose como tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país efectuadas por el propio exportador o por terceros por cuenta y orden de éste, con sujeción a los mecanismos aduaneros aplicados por la Administración Nacional. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza.

El transporte internacional de cargas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas.

27. Los ingresos correspondientes al transporte internacional de pasajeros, aéreo y por agua, siempre que exista con el país de origen de la compañía convenios de reciprocidad en materia tributaria."

23 Provincia de Mendoza: "Artículo 185 - Están exentos del pago de este gravamen:

k) El transporte internacional de pasajeros o cargas efectuadas por empresas constituidas en el exterior, en estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición, en la materia de la que surja a condición de reciprocidad, que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas. w) El transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el país."

24 Provincia de San Juan: "Artículo 114 - No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a:

c) El transporte internacional de pasajeros y/o cargas efectuados por empresas constituidas en el exterior, en estados con los cuales el país tenga suscripto o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia,



## II. IMPUESTO DE SELLOS

### II.1. Consideraciones preliminares

La problemática del Impuesto de Sellos en lo que se refiere a operaciones con efectos en varias jurisdicciones se presenta, principalmente, porque las provincias suelen establecer la potestad tributaria no sólo atendiendo al lugar de celebración del contrato, sino también al lugar en donde el mismo produzca efectos.

De tales consideraciones se evidencia, *prima facie*, que si un instrumento es celebrado en una jurisdicción o en el exterior pero produce efectos en otras, inmediatamente el instrumento será pasible de doble imposición. Asimismo, también es dable señalar que las provincias establecen un tratamiento diferenciado en el Impuesto de Sellos con motivo de la celebración de operaciones de exportación.

Por último, se señala que la Ley de Coparticipación establece en el artículo 9, inciso b), punto 2), cuarto párrafo, que *“...Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”*.

A tales reflexiones preliminares cabe también agregar que la CSJN ha sostenido la improcedencia de gravar con el Impuesto de Sellos a los instrumentos de concesión del servicio de transporte interjurisdiccional, en aquellos casos en los que las tarifas habían sido establecidas sin tener en cuenta la incidencia de dicho tributo local. Así, por ejemplo, ha señalado la CSJN que *“...si bien las provincias pueden considerarse investidas de competencia para determinar cada una de ellas y de forma individual y acumulativa un tributo en función de un instrumento jurídico que sirve de soporte a un también, único, fenómeno técnico y económico, no puede perderse de vista que el ejercicio de esas atribuciones no debe romper la regulación unificada que dicho servicio público requiere. La contrapartida de esta exención consiste en que los costos de la prestación del servicio público, y en definitiva, las tarifas uniformes que deben abarcar los usuarios del servicio de transportes de todo el país, no contemplen el mayor valor derivado del costo del tributo local...”*<sup>25</sup>.

de los que surja, a condición de reciprocidad, que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas”.

“t) La actividad de transporte internacional de cargas efectuada por contribuyentes radicados en la Provincia de San Juan, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

a) Acreditar la titularidad de los vehículos afectados y no afectados a la actividad exenta que figuren en los padrones de la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y Créditos Prendarios y la radicación de dichos vehículos en la Provincia de San Juan. b) Tener cancelado el impuesto a la Radicación de Automotores en las condiciones que fije la Dirección General de Rentas. Los contribuyentes gozarán de la exención establecida en el presente inciso sólo a partir de la fecha en que cumplan la totalidad de la requisitoria exigida. Facúltase a la Dirección General de Rentas para reglamentar las disposiciones del presente Inciso.”

25 “Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa”, CJSN, sentencia de fecha 27/04/2012.

## II.2. Análisis de la normativa de las jurisdicciones

Es dable señalar que la Ciudad de Buenos Aires<sup>26</sup>, Córdoba<sup>27</sup>, Chubut<sup>28</sup>, Corrientes<sup>29</sup>, Formosa<sup>30</sup>, Jujuy<sup>31</sup>, La Pampa<sup>32</sup>, Mendoza<sup>33</sup>, Misiones<sup>34</sup>, Neuquén<sup>35</sup>, San Luis<sup>36</sup>, Santa Cruz<sup>37</sup>, Santiago del Estero<sup>38</sup> y la Provincia de Buenos Aires<sup>39</sup> expresamente gravan los instrumentos celebrados en el exterior que produzcan efectos en las mencionadas jurisdicciones. Por su parte, las restantes jurisdicciones gravan los instrumentos celebrados en extraña jurisdicción (si bien no distinguen los supuestos de actos celebrados en el exterior), en tanto produzcan efectos en las mismas.

A los fines de determinar cuándo se producen efectos en la Ciudad de Buenos Aires, dispuso el ordenamiento capitalino remitirse a lo preceptuado por el artículo 944 del Código Civil que es el que define cuándo se está en presencia de un acto jurídico y, por lo tanto, destinado a producir efectos jurídicos, esto es, tener como finalidad inmediata crear, modificar, transferir o extinguir derechos, siempre que dichos efectos tengan una connotación onerosa.

En tal sentido, vale decir que las jurisdicciones suelen establecer mecanismos para evitar la doble imposición, en aquellos casos en que los instrumentos produzcan efectos en la jurisdicción, pero que ya hayan estado sujetos a tributación en la "jurisdicción de lugar de otorgamiento", escenario que no se presentaría en el caso de otorgamiento en el exterior. Entre otros ejemplos, señalamos la resignación de la potestad tributaria:

- (i) para el caso que se haya abonado en la jurisdicción de origen (La Pampa) o no se justifique su pago o exención (Provincia de Buenos Aires y Ciudad de Buenos Aires);
- (ii) en la medida en que exista reciprocidad por parte de la legislación vigente en la jurisdicción en que ha sido emitido el acto que produce efectos en ella (Entre Ríos y Santa Fe); y

- 26 Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires: Artículo 385: "En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley al tener efectos en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires."
- 27 Código Fiscal de Córdoba: Artículo 218: "En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente Ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia."
- 28 Código Fiscal del Chubut: "Artículo 153: Hechos celebrados fuera de la Provincia. 6. En todos los casos formalizados en el exterior cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en la Provincia."
- 29 Código Fiscal de Corrientes: "Artículo 157: Los actos imponible de acuerdo con la presente ley formalizados en instrumentos públicos o privados fuera de la Provincia se encuentran sujetos al pago de este impuesto en los siguientes casos: h) En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia."
- 30 Código Fiscal de Formosa: "Artículo 124: En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley, al tener efectos en la jurisdicción de la Provincia."
- 31 Código Fiscal de Jujuy: "Art. 120: En todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia de Jujuy."
- 32 Código Fiscal de La Pampa: "Art. 227: En todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia."
- 33 Código Fiscal de la Provincia de Mendoza: "Artículo 201: También estarán sujetos al impuesto en las condiciones previstas en este inciso, los actos, contratos, obligaciones y operaciones, a título oneroso, formalizados en el exterior."
- 34 Código Fiscal de la Provincia de Misiones: "Artículo 165: En todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley, al tener efectos en la jurisdicción de la Provincia de Misiones."
- 35 Código Fiscal de la Provincia de Neuquén: "Artículo 220: En todos los casos los actos celebrados en el exterior estarán sujetos al pago del impuesto, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia del Neuquén."
- 36 Código Fiscal de San Luis: "Artículo 217: En todos los casos los actos celebrados en el exterior estarán sujetos al pago de este impuesto, al tener efectos en la Provincia. A los fines previstos en este Artículo no se considerarán efectos en la provincia de San Luis, la presentación, exhibición, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias judiciales, públicas o privadas, registros de contratos públicos e instituciones bancarias cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir elementos de prueba."
- 37 Código Fiscal de Santa Cruz: "Artículo 206: En todos los casos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia."
- 38 Código Fiscal de Santiago del Estero: "Artículo 229: En todos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia de Santiago del Estero."
- 39 Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires: "Artículo 255: En todos los casos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia."

- (iii) cuando no estén alcanzados por el impuesto del lugar de otorgamiento y siempre que dicha liberación tributaria no provenga de una exención objetiva o subjetiva (Jujuy, Mendoza, Misiones, Santa Cruz y Santiago del Estero).

Otras jurisdicciones no establecen disposición alguna para evitar la doble imposición en este supuesto (Chubut, Río Negro, Salta, San Juan, San Luis, Tucumán y Formosa).

Por su parte, las provincias también resignan su potestad tributaria, aun cuando el instrumento se haya celebrado en dicha jurisdicción, cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren en extraña jurisdicción, escenario que no se presentaría, a priori, cuando los bienes se encuentran radicados en el exterior. Por ejemplo, resignan potestad tributaria en los siguientes casos:

- los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en extraña jurisdicción (Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Jujuy);
- los contratos de suministro de materiales y equipos para la ejecución de obras públicas en el país, que se formalicen en instrumentos separados del de la ejecución de la obra, cuando en tales instrumentos conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados fuera de la provincia; o no habiendo constancia de ello, que el domicilio del vendedor esté ubicado fuera de esa jurisdicción (Buenos Aires, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Corrientes, Formosa, Jujuy, Misiones, Santa Cruz, Santiago del Estero);
- cuando los actos/contratos tengan efectos en otra jurisdicción como consecuencia de aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento (Provincia de Buenos Aires); y,
- cuando sean actos que tengan por objeto la constitución, transmisión, modificación o extinción de cualquier derecho real sobre inmuebles ubicados fuera de la provincia, o sobre bienes muebles registrables inscriptos en otras jurisdicciones (Corrientes, Formosa, Jujuy, Misiones, Río Negro, Santa Cruz, Santiago del Estero).

### II.3. Tratamiento impositivo de los contratos de exportación

Las jurisdicciones de Ciudad de Buenos Aires<sup>40</sup>, Córdoba<sup>41</sup>, Catamarca<sup>42</sup>, Chaco<sup>43</sup>, Chubut<sup>44</sup>, Entre Ríos<sup>45</sup>, Santa Fe<sup>46</sup>, Mendoza<sup>47</sup>, Neuquén<sup>48</sup>, Salta<sup>49</sup>, San Juan<sup>50</sup>, y la Provincia de Buenos Aires<sup>51</sup> eximen del Impuesto

- 40 Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires: Artículo 430: "Están exentos: Contrato de compraventa, permuta o locación de cosas, obras o servicios, que formalicen operaciones de exportación, con importadores co-contratantes domiciliados en el exterior, así como las cesiones que de dichos contratos realicen los exportadores entre sí".
- 41 Código Fiscal de Córdoba: "Artículo 251: 18) Todas las operaciones, instrumentos y toda otra documentación relacionada o vinculada con el comercio exterior y sus correspondientes prefinanciaciones y/o financiación, así como las cesiones que de sus contratos realicen los exportadores entre sí".
- 42 Código Fiscal de Catamarca: Artículo 229: "Están exentos... 29. Los actos, contratos u operaciones relativas a la actividad de comercio exterior".
- 43 Código Fiscal de Chaco: Artículo 217: "Están exentos... v) Los contratos de compra-venta, permuta o locación de cosas, obras o servicios que formalicen operaciones de exportación, con importadores contratantes domiciliados en el exterior así como las cesiones que de dichos contratos realicen los exportadores entre sí y los documentos adicionales o complementarios de la operación principal de exportación que las partes suscriban".
- 44 Código Fiscal de Chubut: "Artículo 170: Exenciones objetivas: 17. Los documentos en que se instrumenten o sean consecuencia de operaciones de exportación de bienes producidos en la Provincia y sus correspondientes prefinanciaciones y/o financiación, así como las cesiones que de sus contratos realicen los exportadores entre sí".
- 45 Código Fiscal de Entre Ríos: Artículo 238: "No se pagará el impuesto... m) Los contratos de compraventa, permuta o locación de cosas, obras o servicios, que formalicen operaciones de exportación, con importadores co-contratantes domiciliados en otros países, como así las cesiones que de dichos contratos realicen los exportadores entre sí...".
- 46 Código Fiscal de Santa Fe: Artículo 183: "No se pagará el impuesto en los siguientes casos: 34) Contratos de compraventa, permuta, locación de cosas, obras o servicios, que formalicen operaciones de exportación, con importadores co-contratantes domiciliados en el exterior, así como las cesiones que dichos contratos realicen los exportadores entre sí".
- 47 Código Fiscal de Mendoza: "Artículo 260: Gozarán de exención... 16. Los actos, contratos y operaciones que sean necesarios realizar para la concreción de operaciones de importación y exportación como asimismo las operaciones financieras que se celebren para financiar las mismas, todo ello de acuerdo a las normas dictadas o a dictarse por el Banco Central de la República Argentina."
- 48 Código Fiscal de Neuquén: "Artículo 237: Estarán exentos... o) Los contratos de compraventa, permuta, locación de obra o servicios que impliquen operaciones de exportación, cuando el importador se domicilie en el exterior; quedan también exentas las cesiones de esos instrumentos realizadas entre exportadores. No se encuentran alcanzadas por esta exención los contratos de exportación de hidrocarburos líquidos, sólidos y gaseosos que no hayan sufrido procesos industriales."
- 49 Código Fiscal de Salta: "Artículo 276: ... quedarán exentos... 19. Los contratos que instrumenten operaciones de exportaciones. La exención comprenderá también, las cesiones de derecho nacidos de estos contratos."

de Sellos los contratos de operaciones de exportación celebrados con co-importadores domiciliados en el exterior, si bien las redacciones no son en todos los casos idénticas (nos remitimos a las notas de pie de página pertinente).

Por su parte, las Provincias de Corrientes, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Misiones, San Luis, Santa Cruz, Santiago del Estero y Tucumán gravan en el Impuesto de Sellos a las operaciones de exportación de bienes o servicios.

## ANEXO 1

### Tratamiento de los ingresos por exportaciones de servicios en cada jurisdicción

- 1) Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Exentos: Artículo 155: “*Están exentos del pago de este gravamen:...* 21. *Los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior*” (Código Fiscal 2012, t.o. Decreto 193/2012).
- 2) Provincia de Buenos Aires – No alcanzados: Artículo 186: “*No constituyen actividad gravada con este impuesto...: inciso d) Las exportaciones a terceros países, de: 2) Servicios no financieros, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. El Poder Ejecutivo a través de la pertinente reglamentación establecerá el alcance de la presente exclusión, así como los servicios que resultarán comprendidos de conformidad con lo previsto en el Nomenclador de Actividades para los Ingresos Brutos*” (Código Fiscal 2012, t.o. Resolución 39/11).
- 3) Provincia de Catamarca: Artículo 180: “*No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuada al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, ensilaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza*” (Código Fiscal vigente, t.o. 5022).
- 4) Provincia de Córdoba – No alcanzados: Artículo 205: “*Para la determinación de la base imponible no se computarán como ingresos brutos gravados: g) Los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos o mercaderías, locación de obra y/o prestación de servicios, efectuadas al exterior o a una zona franca, por el exportador, locador o prestador establecido en el territorio aduanero general o especial, con sujeción a las normas específicas en materia aduanera*” (Código Tributario 2012, t.o. Decreto 574/2012).
- 5) Provincia de Corrientes: Artículo 125: “*No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d) las exportaciones, entendiéndose por tal la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas*” (Código Fiscal vigente, t.o. Decreto 4142/83, modificado por Ley 4632).
- 6) Provincia del Chaco: Artículo 119: “*No constituyen ingresos gravados por este Impuesto los correspondientes a: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuada al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. No comprende el concepto de exportación las actividades conexas del transporte, eslingaje, depósito y toda otra similar naturaleza*” (Código Fiscal vigente, t.o. Decreto Ley 2444/1964 y modificatorios).
- 7) Provincia de Chubut: Artículo 122: “*Ingresos no gravados: 4. - Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas*” (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 5816).
- 8) Provincia de Entre Ríos – Exentos: Artículo 189: “*Están exentas del pago del impuesto: u) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y prestaciones de ser-*

50 Código Fiscal de San Juan: “Artículo 203... quedarán exentos...: i) Actos, contratos y operaciones, realizadas con motivo de la exportación de frutos y productos agrícolas, ganaderos, forestales y mineros; en bruto, elaborados o semielaborados, en jurisdicción de la Provincia”.

51 Código Fiscal Provincia de Buenos Aires: “Artículo 297. Están exentos de este impuesto, además de los actos previstos por leyes especiales, los siguientes actos, contratos y operaciones: 42) Contrato de compraventa, permuta o locación de cosas, obras o servicios, que formalicen operaciones de exportación, con importadores co-contratantes domiciliados en el exterior, así como las cesiones que de dichos contratos realicen los exportadores entre sí.”

## PANEL I - EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

vicios, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, inclusive la exportación de bienes producidos en la Provincia efectuada desde su territorio, cualquiera sea el sujeto que la realice" (Código Fiscal 2012, t.o. Decreto 3567/2006).

- 9) Provincia de Formosa: Artículo 205: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d) las exportaciones, entendiéndose como tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y todas otras de similar naturaleza" (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 865 y modificatorias).
- 10) Provincia de Jujuy: Artículo 182: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: 4. Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas" (Código Fiscal vigente, t.o. Decreto 549/H).
- 11) Provincia de La Pampa - Gravados: Artículo 170: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d) las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración General de Aduanas. Esta exención no alcanza a las prestaciones de servicios, ni a las actividades conexas al transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza" (Código Fiscal vigente, t.o. 1572/2010).
- 12) Provincia de La Rioja: Artículo 183: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas" (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 6402 y modificatorias).
- 13) Provincia de Mendoza – Exentos: Artículo 185: "Están exentos del pago de este gravamen: o) Los ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por éstas, la venta de bienes y/o servicios efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegros o reembolsos acordados por la Nación" (Código Fiscal vigente, t.o. Decreto 1284/93 y modificatorias).
- 14) Provincia de Misiones – Gravados
- 15) Provincia de Neuquén – No alcanzados: Artículo 184: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: ... d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, alcanzando también a los servicios efectivamente prestados en el exterior" (Código Fiscal vigente, Ley 2680).
- 16) Provincia de Río Negro: Art. 4: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: ... d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas, de transportes, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza" (Ley 1301 –t.o. en 2008–).
- 17) Provincia de Salta: Artículo 174: "Están exentos del pago del gravamen de este título: k) Las exportaciones, entendiéndose por tales actividades la consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito, comisionistas y despachantes de aduanas, y toda otra de similar naturaleza" (Código Fiscal vigente, t.o. Decreto 2039/2005).
- 18) Provincia de San Juan – No alcanzados: Artículo 114: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza" (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 4233 y modificatorias).
- 19) Provincia de San Luis: Artículo 181: "No constituyen actividades gravadas con este impuesto... Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la AFIP - Dirección General de Aduanas" (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 0490/2005).

- 20) Provincia de Santa Cruz: Artículo 167: "No constituyen actividad gravada con este impuesto: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Lo establecido en este inciso no alcanza las actividades conexas de: transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza" (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 3251).
- 21) Provincia de Sante Fe: Artículo 127: "No constituyen ingresos brutos gravados por este impuesto, los generados por las siguientes actividades: c) las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas" (Código Fiscal 2012, Decreto 2350/97).
- 22) Provincia de Santiago del Estero - No alcanzados: Artículo 191: "No constituyen ingresos gravados con este impuesto, los correspondientes a: d) Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la prestación de servicios y en la venta de productos y mercaderías, efectuados al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas" (Código Fiscal 2012, Ley 6792, actualizada por Ley 7051)".
- 23) Provincia de Tierra del Fuego: Artículo 102: "No constituye actividad gravada con este impuesto: d) las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza" (Código Fiscal vigente, t.o. Ley 439).
- 24) Provincia de Tucumán: Artículo 217: "No constituyen actividad gravada con este impuesto: 4) las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas" (Código Fiscal 2012, t.o. Ley 8240).

## EXPORTACIÓN DE BIENES

### HORACIO D. GARCÍA PRIETO

#### I. ASPECTOS ADUANEROS Y CAMBIARIOS

La exportación de bienes, en muchos casos se encuentra alcanzada por Derechos de Exportación.

Los Derechos de Exportación están previstos en el art. 4° de la Constitución Nacional como recursos tributarios a los que puede apelar el Gobierno Nacional, pero no pueden aplicar los gobiernos provinciales (art. 126).

En muchos casos, las alícuotas son notoriamente elevadas. El poroto de soja, que es un rubro cuantitativamente muy importante en el comercio exterior argentino, tributa Derechos de Exportación a la tasa del 35% del valor de la mercadería.

Los Derechos de Exportación fueron restablecidos luego de la crisis del año 2001, en coincidencia con un fuerte incremento de los precios internacionales de los commodities que se producen en nuestro país. La aplicación de Derechos de Exportación es una política tributaria infrecuente, ya que los países procuran alentar la producción de mercaderías exportables, antes que desalentarla mediante la aplicación de gravámenes. Por otra parte, se trata de un tributo que no respeta el criterio de capacidad contributiva y que, en su aplicación a la producción agropecuaria, discrimina en contra de los productores que explotan tierras menos aptas y se encuentran lejos de los puertos, postergando así el desarrollo de las zonas agrícolas menos favorecidas. Presenta como ventaja de su rápida y sencilla recaudación, y es especialmente atractivo para el gobierno federal por cuanto no está obligado a coparticipar su recaudación.

En violación de la garantía constitucional de la reserva de ley, el Poder Ejecutivo Nacional dispone por decreto la aplicación o no aplicación de Derechos de Exportación, y en su caso la magnitud del tributo.

La Constitución Nacional dispone en forma inequívoca que la fijación de los derechos de exportación es una potestad reservada al Congreso Nacional. Así resulta de los siguientes artículos: 4°, 9°, 17, 19 y 75, inciso 1°. El texto constitucional también determina que esa potestad no puede ser ejercida por el Poder Ejecutivo. El art. 99, inciso 3° dispone que los decretos de necesidad y urgencia no puedan regular la materia tributaria, y el art. 76 prohíbe la delegación de potestades legislativas en el poder ejecutivo. La "delegación impropia" podría ser acaso aplicable, pero a todo evento el artículo 755 del Código Aduanero está muy lejos de contener una política legislativa precisa, en adición a lo cual debe señalarse que por tratarse de una norma delegante anterior al año 1994, sin plazo para su ejercicio, su vigencia caducó por aplicación de la Disposición Transitoria Octava.

En violación a lo dispuesto en el Tratado de Asunción, la Dirección General de Aduanas exige el pago de los Derechos de Exportación aun en operaciones donde la mercadería es remitida a países integrantes del Mercosur y es expedida con certificado de origen argentino.

La improcedencia de esta tributación se explica en el fallo del 22 de noviembre de 2011 emitido por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Federal en la causa "Whirlpool Puntana". El Gobierno Nacional afirma que el proyecto de Código Aduanero del Mercosur concurre en auxilio de la aplicación de Derechos de Exportación en operaciones "intrazona", aunque el texto admite su interpretación en sentido contrario "El Código Aduanero del Mercosur *no trata sobre los derechos de exportación y, por lo tanto, la legislación de los Estados Partes será aplicable en su territorio aduanero preexistente a la sanción de este código, respetando los derechos de los Estados Parte*".

La normativa que regula la valoración aduanera de la mercadería, a efectos del cálculo de los Derechos de Exportación se basa en la "noción teórica".

La normativa que regula la valoración en base a la *noción teórica* presenta como característica la concesión al servicio aduanero de potestades muy amplias y discrecionales para la valoración de las mercaderías (Ver arts. 735 a 749 del Código Aduanero). En la valoración de importación, regulada en acuerdos internacionales, la *noción teórica* fue abandonada en el año 1979, al aprobarse el Código de Valoración del GATT.

Los derechos de exportación constituyen obligaciones determinadas en dólares estadounidenses, que pueden ser pagadas en moneda nacional al tipo de cambio de la fecha del pago.

Así lo dispone el art. 20 de la Ley 23.905. Esta normativa es aplicable y vigente según lo declaró la Corte suprema de Justicia de la Nación el 23 de agosto de 2011 en la causa "*Volkswagen Argentina S.A.*".

En caso de controversia en materia de Derechos de Exportación, las sumas cuyo pago reclama el servicio aduanero devengan intereses que se calculan a la tasa del 3% mensual, sobre la deuda cuantificada en dólares, siendo esa tasa notoriamente ilegal.

La alícuota del 3% mensual fue fijada en la Resolución N° 841/11 del Ministerio de Economía. Dicha alícuota no parece excesiva para la mora en el pago de impuestos nacionales en pesos, teniendo en cuenta las tasas de interés usuales en operaciones en esa moneda y lo dispuesto en el art. 37 de la Ley 11.683, donde se autoriza hasta el doble de la tasa más alta que utiliza el Banco Nación. A efectos aduaneros, la tasa del 3% mensual resulta ilegítima, en tanto no se ajusta a lo previsto en el art. 794 del Código Aduanero, según resulta de las tasas usuales para el descuento bancario de documentos expresados en dólares.

Varias experiencias muestran que, cuando se incrementa significativamente la rentabilidad de un negocio de exportación, el Gobierno Nacional desconoce cualquier seguridad o beneficio otorgado, y exige el pago de Derechos de Exportación que se encontraban dispensados.

Así ocurrió con empresas mineras y forestales que gozaban de estabilidad fiscal otorgada cuando no se aplicaban derechos de exportación. Luego de varios años durante los cuales la Dirección General de Aduanas liberaba las exportaciones sin el pago de derechos de exportación, el beneficio fue desconocido, sin cambio normativo que pudiera justificarlo.

En fecha reciente (4 de septiembre de 2012) la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió el caso de las exportaciones de petróleo desde Tierra del Fuego, donde la Dirección General de Aduanas, luego de admitir el no pago de tales tributos durante cuatro años, revirtió su criterio a instancias de instrucciones recibidas del Ministerio de Economía y pretendió el pago de lo supuestamente adeudado. El fallo favoreció a la exportadora (*Causa "YPF c/ Estado Nacional – Ministerio de Economía"*).

Toda exportación conlleva para el exportador la obligación de provocar que se produzca el ingreso de divisas, por el contravalor de la mercadería, dentro de cierto plazo. El exportador debe cambiar esas divisas por pesos a un tipo de cambio artificialmente bajo (el exportador no tiene chance de recomprar esas divisas, al tipo de cambio al que debió venderlas).

La obligación de ingresar y de liquidar divisas, añadida a la aplicación de un tipo de cambio artificialmente bajo opera como una carga tributaria adicional para el exportador.

Muchas exportaciones gozan del beneficio de reintegro de tributos internos. El beneficio se liquida mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor FOB. En muchos casos, una mercadería goza del beneficio del reintegro, en concurrencia con la aplicación de derechos de exportación (?).

La concurrencia de tributación (Derechos de Exportación) y estímulo (reintegros) no cuenta con una explicación plausible excepto que se pretenda dar testimonio de que, cuando se superen las necesidades fiscales y los derechos de exportación puedan ser suprimidos, habrá de subsistir la política de estímulo.

La Administración hace efectivo o demora el pago de los reintegros, según las necesidades de la Tesorería.

En septiembre de 2012, la Dirección General de Aduanas reconoció que el organismo adeudaba \$ 1.050 millones por reintegros, en tanto la Cámara de Exportadores sostuvo que el monto adeudado era casi del doble (Fuente: Clarín, 27/9/12).

En marzo de 2012 la Dirección General de Aduanas dispuso que los exportadores que tengan una situación de incumplimiento de ingreso de divisas denunciada ante el Banco Central quedarán impedidos de percibir reintegros por todas sus operaciones, incluyendo aquellas por las cuales el ingreso y liquidación de divisas se haya realizado. Esta vía de hecho no tiene justificación normativa alguna. (El art. 10 del Dto. 1555/86 exige el ingreso y negociación de las divisas correspondientes a la operación específica, como condición para el pago del reintegro derivado de esa misma operación. Ninguna norma autoriza el bloqueo general de todos los pagos, de la forma como lo realiza la Aduana según sus nuevas prácticas).

### **Impuesto al Valor Agregado**

La exportación de bienes goza de exención, bajo la modalidad de "*tributación a tasa cero*". Este tratamiento incluye el recupero de los créditos fiscales por compra de bienes de uso que se utilizan para la producción de bienes exportados.



---

## PANEL I - EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

---

Los exportadores que no tienen una actividad generadora de débitos por operaciones en el mercado interno, deben gestionar ante la DGI la devolución de los créditos fiscales derivados de adquisiciones destinadas a la elaboración de los bienes exportados.

Tales exportadores usualmente acceden a un régimen por el cual los importes les son anticipados luego de un control "sistémico" preliminar, que no excluye fiscalizaciones posteriores. Cuando esas fiscalizaciones posteriores dan lugar a cuestionamientos, el exportador recibe intimaciones de pago de parte de la administración, en relación a las cuales la tutela judicial es poco efectiva, ya que se aplica el mecanismo del "*solve et repete*".

Las resoluciones que rechazan la aprobación de pedidos de devolución de créditos fiscales de IVA por exportaciones, e intiman la devolución de sumas adelantadas por el organismo, son recurribles mediante un recurso administrativo que se resuelve en sede de la propia DGI y agota la instancia administrativa (Apelación prevista en el art. 74 del Reglamento de la Ley 11.683). La vía judicial sólo es accesible por repetición de lo ya pagado.

La administración tributaria suele impugnar el cómputo de créditos fiscales de IVA aplicando el criterio según el cual, no corresponde hacer lugar al pedido del exportador, cuanto el proveedor no ha computado el débito fiscal e ingresado el impuesto, siendo en tal caso irrelevante que el exportador demuestre que las operaciones fueron reales, que se recibieron los bienes o los servicios, que las facturas no presentan irregularidades, y se pagó el precio.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 27 de diciembre de 2011, al fallar en la causa "Bildown S.A." estableció que tal conducta no se ajusta a derecho. La Corte señaló que ninguna norma de la Ley del IVA otorga al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador, al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. Lamentablemente, es improbable que la administración tributaria ajuste su conducta a lo que declara esta sentencia, pese a que emana del más alto tribunal.

La administración tributaria hace efectiva o demora la devolución de los créditos fiscales de IVA según las necesidades de la Tesorería.

Según observadores privados, en septiembre de 2012 la DGI limitó los pagos por devoluciones de IVA para mejorar el resultado fiscal del mes, y a tal efecto pagó sólo \$ 9,2 millones, cuando en septiembre de 2011 había pagado \$ 300 millones (Fuente: El Cronista Comercial, 2/10/12).

La demora produce la licuación de los valores de los créditos de los exportadores, ya que se devengan intereses a la tasa del 6% anual, en tanto la desvalorización monetaria (real) determina incrementos de precios del orden del 24% (promedio de las estimaciones de las consultoras privadas, según información difundida por legisladores de la oposición en el Congreso).

La desvalorización monetaria afecta a los créditos fiscales por adquisición de bienes de uso destinados a la producción de bienes a exportar, atento que su cómputo o devolución sólo tiene inicio luego de la habilitación del bien, en función de las exportaciones, y hasta el límite del 21% del valor FOB.

En el texto de la Ley del IVA se contempla el cómputo de estos créditos fiscales a valores actualizados (art. 43), pero dicha actualización se encuentra desactivada (art. 47, segundo párrafo).

La administración tributaria raramente emite resoluciones aprobatorias de los pedidos de devolución de créditos fiscales de IVA, por los que pagó importes anticipados, aun cuando la fiscalización detallada haya sido satisfactoria.

Como consecuencia de esta conducta de la DGI, los exportadores sólo tienen un derecho consolidado respecto de los importes que han percibido en forma anticipada, cuando el derecho de la DGI de requerir su devolución se extingue por prescripción.

## II. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS<sup>1</sup>

### Aspectos Aduaneros y Cambiarios

Una ley sancionada en diciembre de 1998 (Ley 25.063) incorporó al Código Aduanero normas a tenor de las cuales la prestación de servicios recibe el tratamiento de mercaderías a efectos de la normativa aduanera,

---

<sup>1</sup> La expresión "*exportación de servicios*" es equívoca en su alcance, de modo que su utilización no resulta recomendable. En el ámbito de la OMC se alude a "Comercio Internacional de Servicios".

como consecuencia de lo cual su “exportación” podría gravarse con derechos de exportación y someterse a control aduanero. Esta normativa nunca ha sido aplicada y se encuentra en conflicto con disposiciones del propio Código Aduanero, que establece la identificación de las mercaderías mediante la utilización de la nomenclatura establecida en el Convenio Internacional de Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías.

Ningún país somete a la legislación aduanera ni al control aduanero a la actividad de los agentes económicos radicados en su territorio, que prestan servicios para que sean utilizados en otros países. De hecho, tampoco nuestro país lo hace, y las disposiciones incorporadas al Código Aduanero por la Ley 25.063 permanecen vigentes como ejemplo de improvisación y falta de acierto en la labor legislativa (por cierto, en la definición sólo se alude a servicios que se “importan”, aunque la misma ley introduce modificaciones en el Código Aduanero –art. 726– que aluden a la tributación sobre servicios que se exportan, lo cual es parte de la improvisación y falta de acierto señalada).

Normas emanadas del Banco Central de la República Argentina imponen al “exportador de servicios” la obligación de ingresar y liquidar las divisas provenientes de sus cobranzas, las cuales debe cambiar por pesos a un tipo de cambio artificialmente bajo (el exportador no tiene chance de recomprar esas divisas, al tipo de cambio al que debió venderlas). La obligación de ingresar y de liquidar divisas, añadida a la aplicación de un tipo de cambio artificialmente, bajo opera como una carga tributaria adicional para el exportador.

### Impuesto al Valor Agregado

La Legislación dispone que las prestaciones de servicios realizadas en el país, *cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior*, se consideran realizadas en el exterior, con motivo de lo cual no se verifica la exigencia de territorialidad propia del tributo.

La reglamentación dispone, para estas operaciones, la “exención con tributación a tasa cero”. En tanto ese tratamiento resulta de una norma reglamentaria, su subsistencia depende de la voluntad del Poder Ejecutivo (Primer Artículo sin número a continuación del art. 77 del Decreto Reglamentario N° 692/98).

La determinación de los casos comprendidos en este tratamiento genera numerosas situaciones de incertidumbre, pese a lo cual la legislación no ha sido modificada.

Esta situación debería dar lugar al ejercicio, por parte de la AFIP, de su potestad de emitir resoluciones generales interpretativas (art. 8°, Decreto 618/97).

Por su parte, el Poder Ejecutivo Nacional debería incorporar normas específicas en el decreto reglamentario para facilitar la interpretación de la legislación por parte de los contribuyentes.

Parece razonable entender que:

- El tratamiento fiscal se debe establecer en atención a las características objetivas que presenta la prestación de servicios de que se trata, que son conocidas al tiempo de nacimiento del hecho imponible (“*utilizabilidad o explotabilidad*” en el país).
- Corresponde atender tanto a la utilización o explotación inmediata que puede tener el servicio prestado, como asimismo a su utilización o explotación mediata.
- Verificándose la existencia de un sujeto que presta un servicio en el país (o “desde” el país), y otro sujeto que lo utiliza o explota en el exterior, en el examen del caso no debe omitirse la consideración del negocio en forma integral, como proceso económico único, a fin de considerar el lugar donde ese negocio se realiza. Eventualmente puede entenderse que la situación es inversa, es decir que el sujeto del exterior realiza una actividad en el país, sirviéndose del prestador de servicios ubicado en Argentina.

El caso de los agentes de ventas que prestan servicios a favor de empresas radicadas en el exterior, que venden mercaderías para la exportación a compradores que las importan a nuestro país, se encuentra definido con claridad en los precedentes “*Tecnopel*” y “*Uniquim*”, en los que el Tribunal Fiscal revocó las resoluciones determinativas emitidas por el Fisco Nacional.



## IMPUESTO A LAS GANANCIAS

**ROBERTO OMAR CONDOLEO**

### I. INTRODUCCIÓN

Todos los países en el mundo declaman políticas que favorezcan a la exportación de bienes y servicios; se pluraliza el término políticas dado que intervienen una cantidad de factores que requieren de una coordinación con el fin de producir el efecto deseado que es exportar.

La exportación no es un fin *per se*, es generador de fuentes de trabajo, ingreso de divisas, etc. En suma, hace a la presencia en el mundo y ello en la gravitación de un país en organismos internacionales con decisiones trascendentes más allá de las económicas.

Si observamos la lista de los países que lideran las exportaciones a nivel mundial, veremos que algunos se destacan por el bajo costo de la mano de obra, otros por el nivel educacional de su población y así podemos agregar distintas características según el perfil socio-económico, pero hay factores que son esenciales a destacar, podríamos decir a nivel macro, la seguridad jurídica, las políticas monetarias, las fiscales y las políticas que promocionan determinados campos específicos, factores que en suma alimentan el grado de competitividad.

Actualmente la generación de riqueza no es solamente la proveniente de la naturaleza, tal como sostenían los economistas en los siglos XVII y XVIII. El disco de arado de John Deere da comienzo a la Revolución Industrial y en el siglo XX la gran Revolución Tecnológica a partir del desarrollo de la física cuántica ha hecho que los bienes intangibles (royalties, regalías, asistencias técnicas) tengan mayor valor que los bienes materiales, diríamos que nos encontramos en la era del *know how*.

Los países que avanzaron a la vanguardia son aquellos que invirtieron en la formación de recursos humanos, como así también en la implementación de políticas económicas bajo el soporte de una estructura jurídica que los colocara en una situación ventajosa a nivel mundial, ello agregado a la capacidad de adaptación a los nuevos escenarios que se han presentado, son países con estabilidad política y jurídica.

El presente trabajo intentará abordar la temática de la exportación de bienes y servicios en Argentina enfatizando los aspectos tributarios pero dentro del contexto del Derecho en su conjunto, es así que se mencionaran aspectos de otras ramas del Derecho que hacen al tema que nos ocupa. El lector podrá sacar sus conclusiones en el sintético marco expuesto en la presente Introducción.

### II. EN LA BÚSQUEDA DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

Si bien cuando nos referimos a la armonización abordamos el concepto en función de sistemas tributarios entre distintos países en vista al movimiento de capitales, entendemos que el concepto también es aplicable a la problemática del comercio exterior.

La primera cuestión es definir qué se entiende por armonización fiscal. Una definición que a mi entender se ajusta a la problemática abordada, es la que se expresa en el Informe Neumark<sup>1</sup>, en el mismo se señala que el objetivo de la armonización fiscal, es *"establecer condiciones de tributación y gasto público similares a las que existirían dentro de una economía unificada"*, cuyo propósito es *"eliminar las influencias y factores fiscales de los que emergen distorsiones de las condiciones de competencia."*

Si bien se refiere a sistemas fiscales, el ingrediente más significativo de la definición del Prof. Neumark es la eliminación de las distorsiones en condiciones de competencia.

**Significa que la carga tributaria dentro de un país debe ser igual para todos los que actúan en él, sin distinción de su procedencia, no es lo mismo decir que dos sistemas fiscales sean iguales.**

Afin con esta idea, la armonización significa que para los inversores la carga fiscal debe ser la misma, no importa en qué país se realice.

El profesor español Fuentes Quintana<sup>2</sup> define a la distorsión fiscal como la *"...existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de competencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen*

1 International Bureau of Fiscal Documentation, The ECC Reports on Tax Harmonization, Report of the Fiscal and Financial Committee, Amsterdam, 1963, p. 101.

2 Fuentes Quintana, E. Hacienda Pública. Principios y Estructura de la Imposición, I. R. García Blanco, Madrid, 1986.



*modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico. Debe notarse la necesidad de un término de referencia para definir la distorsión; la perturbación que la discriminación introduce requiere delimitar la situación de la que se parte o la que se quiere llegar y que se ve alterada u obstaculizada por la heterogeneidad de los programas de ingresos y gastos públicos.”*

Las corrientes normales de tráfico son los factores económicos en su totalidad, ya sean bienes, capitales o personas.

De lo expresado por ambos catedráticos podemos extraer como conceptos significativos:

1. Eliminar distorsiones que afecten a las condiciones de competencia.
2. Definir los objetivos en el tráfico comercial y detectar las perturbaciones que delimitan o impiden su cumplimiento.

El primer aspecto nos llevaría a reseñar la interrelación entre el sistema tributario, aduanero y cambiario y el segundo a abordar el aspecto territorial de la imposición y los relativos a situaciones que se plantean con los Precios de Transferencia.

### III. POTESTAD TRIBUTARIA - ASPECTO TERRITORIAL

El Código Aduanero define como exportación (art. 9) a “...la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero.” Definiendo como mercadería (art. 10) “- 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

2. Se consideran igualmente –a los fines de este Código– como si se tratare de mercadería:

a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual. (Artículo según Ley 25063).”

De acuerdo al texto reseñado, la asimilación a mercadería de las locaciones y prestaciones de servicios se vinculan íntimamente con la importación, ya que se refiere a servicios realizados en el exterior con utilización económica en el país, no se menciona servicios realizados en el país con utilización económica en el exterior.

Sin embargo en el inciso b) al mencionar derechos de autor y de propiedad intelectual no hace ninguna referencia, por lo cual se entiende que son susceptibles de ser exportados.

En materia tributaria, específicamente en el Impuesto a las Ganancias no interesa definir el concepto tal como lo hace el Código Aduanero, dado que el objetivo es definir el concepto de renta fiscal.

Las leyes de imposición a la renta definen dos tipos de vinculaciones, una con el territorio y otra con el sujeto. Consideramos de relevancia a los fines de este trabajo la vinculación territorial; es decir las rentas de acuerdo al lugar geográfico donde han sido obtenidas, es así que las ganancias podrán ser de fuente local o extranjera según la definición y criterios que fije la propia ley del tributo.

El primer punto que se plantea es el límite geográfico sobre el que ostenta potestad fiscal; es de destacar que el artículo 10 del DR de la LIG circunscribe geográficamente la potestad tributaria, es así que reza:

*“A los efectos de lo establecido en el artículo 8 de la ley, se consideran comprendidas en sus disposiciones, la salida al extranjero de bienes desde la plataforma continental y la zona económica exclusiva de la REPÚBLICA ARGENTINA, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en las mismas, y la introducción a ellas de bienes por parte de exportadores del extranjero.*

*Las operaciones que se realicen con quienes desarrollan actividades vinculadas a la exploración y explotación de los recursos naturales vivos y no vivos en la plataforma continental y la zona económica exclusiva de la REPÚBLICA ARGENTINA, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona, que den lugar a la salida de bienes desde el territorio argentino hacia las mismas o a la introducción en el territorio argentino de bienes procedentes de ellas, se tratarán, en su caso, como operaciones realizadas en el interior de la REPÚBLICA ARGENTINA<sup>1</sup>.”*

Al respecto es de señalar que la Argentina es suscriptora ante Naciones Unidas de la Convención sobre los Derechos del Mar<sup>3</sup>.

3 Argentina suscribió la Convención sobre los Derechos del Mar el 1/12/95.



## PANEL I - EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

En dicho documento se define y establece la soberanía y los derechos de los Estados en el Mar, si bien es un tema que nos excede podemos afirmar que claramente el Mar Territorial sobre el cual ejerce potestad fiscal se extiende a 12 millas desde la línea de base la cual define, como la línea de bajamar a lo largo de la costa, sin embargo y como veremos posteriormente la potestad tributaria puede llegar a extenderse hasta límites insospechados, tal como sucede con la aplicación del principio *arm's length*.

El Decreto Reglamentario extiende la potestad tributaria dado que la Zona exclusiva comprende las 200 millas desde la costa.

La Convención estableció el régimen de la plataforma continental en la Parte VI (artículos 76 al 85), definiendo en el artículo 76 inciso 1 lo que se entiende como plataforma *"La plataforma continental de un Estado ribereño comprende el lecho y el subsuelo de las áreas submarinas que se extienden más allá de su mar territorial y a todo lo largo de la prolongación natural de su territorio hasta el borde exterior del margen continental, o bien hasta una distancia de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial, en los casos en que el borde exterior del margen continental no llegue a esa distancia."*

La plataforma continental es la prolongación sumergida de la masa terrestre de un Estado hasta el borde exterior del margen continental, o hasta las 200 millas marinas contadas desde la línea de bases si el borde exterior del margen continental no llega hasta esa distancia, independientemente de las condiciones geológicas o geomorfológicas de esa extensión o de que se extienda o no hasta ese punto la plataforma continental geológica. Sobre la plataforma continental el Estado ribereño ejerce derechos exclusivos de soberanía para la exploración y explotación de los recursos naturales allí existentes (artículo 77 de la CONVEMAR).

El problema para determinar la fuente se plantea cuando la actividad económica se realiza en varios Estados generando rentas cada uno de ellos; la cuestión se circunscribe a determinar la renta que se genera en cada Estado o si la renta del exterior puede considerarse como derivada de la ejercida en el país.

En tal caso la vinculación económica puede determinarse en cada país desde distintos puntos de vista. En el nuestro, la vinculación económica está basada, entre otros, en el lugar en el cual los bienes están colocados, situados o utilizados económicamente, donde se realizan las actividades o, en el caso especial del asesoramiento técnico, financiero o de otra índole si se prestan desde el exterior hacia nuestro país. Otros países contemplan otros criterios como la ubicación de la fuente productora, la utilización de un servicio, o el lugar de pago, pero todos ellos deben estar consignados claramente en la ley para evitar violaciones al principio de la legalidad en materia tributaria.

Las distintas casuísticas y definiciones en la Ley tributaria de cada Estado suelen generar problemas de doble imposición, principalmente cuando ambos Estados definen a la renta derivada de un mismo hecho económico como de fuente propia; en tal caso los Convenios para Evitar la Doble Imposición son una importante herramienta para salvar estas distorsiones.

### **IV. CONCEPTO DE FUENTE ARGENTINA Y DE FUENTE EXTRANJERA EN EL DERECHO POSITIVO**

El sistema argentino establece un sistema mixto, aplica el criterio de renta mundial para los residentes en el país y el de sujeción limitada a las rentas de fuente argentina para los no residentes.

Determinar si la ganancia es de fuente argentina o extranjera no solo es relevante a los fines de la determinación del impuesto (deducciones, exenciones, etc.), para las rentas de fuente extranjera la ley permite el cómputo de créditos por impuestos análogos pagados en el exterior.

Este último aspecto es trascendental dado que si el fisco argentino considera que la renta es de fuente argentina y se hubiera pagado vía retención un impuesto análogo en el exterior, no se permitirá computar el crédito, generándose la doble imposición.

En la ley encontramos criterios generales con relación a lo que se considera ganancia de fuente argentina en los artículos 5 de la ley y 9 del DR, por su parte la propia ley se aparta del criterio general en actividades específicas y en lo que hace a la asistencia técnica prestada desde el exterior. Concomitantemente define ganancia de fuente extranjera a partir del artículo 127 de la Ley, estamos en condiciones de adelantar que delimita la fuente extranjera por exclusión de la fuente argentina.

Cabe recordar que los criterios generales quedan sin efecto cuando el país tiene firmados Convenios para Evitar la Doble Imposición previendo normas al respecto.



El criterio general es que será de fuente argentina:

- 1- Cuando se trate de bienes, siempre que la renta provenga de los ubicados, situados, colocados o utilizados económicamente en el país. El DR art. 9, inciso d) menciona a los inmateriales y los derechos.
- 2- Cuando sea por actos o actividades, que los mismos ocurran o se realicen en el ámbito geográfico de la República.

Tal como hemos mencionado se genera un efecto no deseado cuando tanto la normativa del país como la del exterior consideran como de fuente propia la renta producida por el hecho económico. Las mayores controversias se originan en las locaciones y prestaciones de servicios.

La mayoría de la casuística relativa al concepto de exportación de servicios se vincula con el Impuesto al Valor Agregado, la cual no desarrollaremos en este trabajo, nos circunscribiremos a la distorsión en la legislación que atenta contra la exportación.

En políticas de fomento de exportaciones, básicamente nos referimos a las locaciones y prestaciones de servicios, se requiere lograr un equilibrio entre el fomento del empleo, el ingreso de divisas y el sacrificio en los tributos. Entendemos que actualmente los dos primeros deberían primar sobre los tributos, en tal caso a nuestro entender sería conveniente agregar un segundo párrafo al artículo 5 de la ley que establezca: *"En los casos en que los residentes del país paguen impuestos análogos en el exterior, con la limitación del monto establecido en el artículo 1, dichos pagos serán computables como créditos de este impuesto con prescindencia del concepto de fuente que se establece en el presente artículo."*

Esto nos lleva a reflexionar nuevamente sobre la importancia de suscribir Convenios para Evitar la Doble Imposición ya que a través de los mismos se evita un aspecto distorsivo de la actividad que nos ocupa.

## V. ALGUNOS TEMAS VINCULADOS CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El concepto no requiere dificultades para ser explicado, se producen en transacciones internacionales distorsiones en los precios de exportación o importación según corresponda, estas distorsiones en términos tributarios percuten en la base imponible del Impuesto a las Ganancias y por ende en la determinación del resultado fiscal.

Las distintas formas de medición entre dos países ante un mismo concepto rompen la simetría, vale decir que se produce doble imposición económica; el mismo beneficio se grava en dos Estados a nombre de dos o más personas.

El objetivo primario ha sido disuadir a las compañías a trasladar utilidades a sus vinculadas en el exterior por medio de la sub o sobre facturación de operaciones internacionales, con las nuevas modalidades este objetivo se ha extendido a evitar la evasión impositiva de empresas locales en operaciones aún con empresas no vinculadas.

Si bien el concepto puede parecer simple, aplicar los distintos métodos con el fin de demostrar que no se genera esta distorsión es sumamente complicado. Nos circunscribiremos a situaciones derivadas de la legislación Argentina y cuando se merite se vincularán aspectos procesales previstos en la ley de Procedimiento Tributario y principios de la imposición consagrados en nuestra Constitución Nacional.

## VI. OPERACIONES DE BIENES CON PRECIOS CONOCIDOS A TRAVÉS DE MERCADOS TRANSPARENTES

El artículo 8 vigente de la Ley del Impuesto a las Ganancias en su sexto párrafo establece:

*"En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional –de público y notorio conocimiento– a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina."*

Los bienes a los que se refiere son los denominados commodities, tal es el caso de los cereales, oleaginosos, minería y los metales entre otros. La norma prevé la demostración de que dicho precio no es aplicable a la operación de que se trate.

La definición de mercado transparente se utiliza en el contexto de la economía y las finanzas públicas.

A continuación se transcribe la definición extractadas de dos fuentes de información:

*“Es aquel mercado en que todos los intervinientes tienen la máxima información sobre las condiciones del mismo y esa información es igual y veraz para todos.”<sup>4</sup>*

*“Mercado en el que se intercambian Bienes y servicios donde los vendedores y compradores conocen de forma inmediata y en su totalidad la Oferta y Demanda del resto de participantes, de forma que pueden tomar sus decisiones con plena información.”<sup>5</sup>*

Entendemos que la primera definición es la que se adecua con mayor precisión al sentido del artículo 8 de la LIG.

En la reunión de Comisión de Enlace entre AFIP/CPCECABA del 21/9/2005 se consultó que se entendía por mercado transparente a lo que se respondió que el concepto estaba en estudio. A la fecha no tenemos conocimiento de algún pronunciamiento administrativo.

En la misma reunión se planteó en el caso particular del precio de la carne u otros productos con precio internacional conocido, el Organismo sugirió que se consultara a la Cámara correspondiente que agrupa a las empresas del sector.

Determinar la fuente confiable ya de por sí, representa un primer obstáculo, que en la casuística no se encuentra exento de dificultades.

La norma establece que la carga de la prueba recae en quien pretenda demostrar un precio distinto al conocido en mercado transparente, en consecuencia es esencial ensayar el marco de razones por las que el precio de la transacción pueda diferir:

Los precios de la transacción pueden ser diferentes por:

1. Situación y características del mercado externo.
2. Situación del mercado interno.
3. Características particulares y coyunturales de la empresa.
4. Componentes tributarios que conforman el precio, tanto en el país de origen como en el país de destino.
5. Aspectos comerciales, como ser calidades, cantidades, publicidad y propaganda, formas de pago, extensión de los contratos, etc.

Los medios de prueba estarán en consonancia con los aspectos reseñados, economistas, contadores y licenciados en administración asumen un papel relevante en la producción de los medios de prueba en las materias que les compete.

Es importante señalar que en la causa del Tribunal Fiscal de la Nación, Bohering Ingelheim SA – Sala A – 13/4/2012, ha dejado sentado que la carga de la prueba es compartida, tanto del fisco como del contribuyente. Al impugnar el método aplicado por este deberá expresar las razones fácticas, justificadas y debidamente acreditadas.

## **VII. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN A SOLICITAR INFORMACIÓN COMERCIAL SENSIBLE**

El último párrafo del artículo 8 dispone:

*“Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente –exportador o importador– deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional.”*

Las facultades de verificación y fiscalización son amplias, el límite es que los datos e información se circunscriba a toda aquella información que tenga trascendencia tributaria; como contrapartida la información recolectada se encuentra amparada por el secreto fiscal establecido por el artículo 101 de la Ley 11.683.

Sin embargo el tercer párrafo del artículo 15 establece que la restricción al secreto fiscal *“...no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios,*

4 [http://es.mimi.hu/economia/mercado\\_transparente.html](http://es.mimi.hu/economia/mercado_transparente.html)

5 Diccionario Eco-finanzas – México [www.eco-finanzas.com](http://www.eco-finanzas.com)

cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial." Es principio del Derecho Procesal que las partes deben tener la posibilidad del control sobre los medios de prueba, el tipo de información de terceros en ocasiones proviene de bases de datos que no son de acceso público, las mismas se corresponden con bases de datos internas, si al contribuyente no se le diese acceso a las mismas se estaría cercenando su derecho de defensa. Al presente no tenemos conocimiento de sentencias en los que se haya planteado esta situación.

## VIII. TRANSACCIONES CON PARAÍSO FISCALES

El quinto párrafo del artículo 8 dispone que no se consideren como entre partes independientes las que se realicen con países de baja o nula tributación, en tal caso se remite a las normas del artículo 15.

El primer párrafo del artículo 15 establece que en tal caso "...podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características."

En cuanto a los aspectos procesales caben las mismas consideraciones que en el punto anterior con relación a la posibilidad de controlar los medios de prueba.

La ley reza que la comparación es con empresas dedicadas a actividades iguales o de similares características, en la práctica se exteriorizan numerosos factores que a empresas con la misma actividad por múltiples razones difieren en sus características; a título de ejemplo podemos mencionar capacidad ociosa de planta, estructura de comercialización, tecnología de producción, inversión en investigación y desarrollo entre otras.

Uno de los métodos que del texto legal aparentemente cercena es la posibilidad de aplicar precios comparables (método CUP) de empresas de otros países a ese país dado que la comparación prevista es con base en resultados. El presupuesto implícito es que las transacciones del resto de países con un "paraíso fiscal" en ningún caso se ajustan a las prácticas como entre partes independientes.

No obstante, creemos que ante un caso concreto todos los medios de prueba serán ponderados por el Tribunal competente ya que el principio que prima es la búsqueda de la verdad material objetiva. La pauta para esta suposición es que el artículo 15 comienza diciendo que "podrá", término que abre la posibilidad de actuar con discrecionalidad (por contrario a arbitrariedad), esto es aplicar aquel método que sea más representativo al caso.

Es usual en situaciones como las planteadas aplicar el método denominado CUP en operaciones del propio contribuyente con clientes de países no considerados "paraísos fiscales."

## IX. EL LLAMADO SEXTO MÉTODO EN EXPORTACIÓN DE COMMODITIES

La ley 25.784 con vigencia desde el 22/10/93 incorporó el denominado "Sexto Método" que tiene las siguientes características:

1. Es de aplicación a operaciones de exportación con sujetos vinculados.
2. "Que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes."
3. Que en la operación intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario final de la mercadería.
4. Se considerará el precio del mercado a la fecha de carga o de concertación el que sea mayor.

El presupuesto implícito es que en las operaciones de triangulación el precio es simulado y dada las dificultades para su verificación se establece una ficción jurídica.

El tema a abordar es analizar si este método contraría el principio de la capacidad contributiva dado que del texto legal no se plantea como una presunción "*iuris tantum*", es por ello que la hemos denominado una ficción jurídica.<sup>6</sup>

Si bien el método no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre que el intermediario del exterior reúne determinados requisitos, ello no impide a que la norma, si bien no sería inconstitucional, se presenten casos concretos en que es ilegítima.

6 No es el objeto desarrollar la diferencia entre ficción y presunción de puro derecho, sobre esta temática ver "Presunciones y Ficciones" – Asorey y Navarrine – Ediciones Lexis Nexis – 3ra. Edición - 2006.



Al respecto debemos recordar las conclusiones de las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Río de Janeiro, 1968.

**Primera.** *En Derecho Tributario la ficción puede cumplir diversas funciones y, principalmente, las que siguen: a) Tipificación de elementos sustanciales del supuesto de hecho. b) Represión del fraude a la Ley Tributaria. c) Aplicación de principios de equidad. d) Simplificación de la gestión tributaria. e) Concesión de beneficios fiscales.*

**Segunda.** *Las ficciones que afecten a los elementos de la relación jurídica tributaria deberán siempre respetar los principios superiores de la imposición y señaladamente los de reserva de ley y de capacidad contributiva.*

**Tercera.** *No deberá establecerse ficciones más que en aquellos casos en que no sea posible la utilización de otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador.*

**Cuarta.** *Es recomendable la supresión de las ficciones existentes que no se ajusten a los principios expuestos.*

Por su parte y complementando las anteriores de las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bogotá, 1985. Destacamos las siguientes:

**1.** *La potestad del Estado para establecer ficciones y presunciones no puede constituir un sustitutivo ni un relevo de sus obligaciones para dar solución a los problemas que le corresponden, desplazándolos hacia los ciudadanos. Es un imperativo moral y político de los Estados asumir –y no ignorar en cualquiera de sus aspectos– las responsabilidades que les competen.*

**4.** *Excepcionalmente o con carácter subsidiario el legislador podrá hacer uso de las ficciones y de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales.*

De las recomendaciones y conclusiones y su vinculación con el tema podemos afirmar que la misma tiene por finalidad la simplificación de la gestión tributaria, sustituyendo sus obligaciones mediante un desplazamiento hacia los ciudadanos afectando principios superiores de la imposición, principalmente la capacidad contributiva.

Es competencia del Poder Judicial el análisis del ejercicio de dicho poder de imposición en cuanto tras-pase los límites de los principios y garantías constitucionales que deben ser respetadas en su ejercicio.

Si bien la Corte tiene establecido que no le compete evaluar la bondad de un sistema fiscal<sup>7</sup> sí le compete evaluar si vulnera los límites que hacen a los principios de la imposición que se encuentran consagrados en la Constitución Nacional.

En lo que afecta a las pautas de aplicación del “Sexto Método” a nuestro entender interesa repasar las decisiones del más alto tribunal en lo que hace al principio de capacidad contributiva, dado que el mismo es uno de los que tienen por objetivo resguardar el derecho a la propiedad privada.

La Corte tuvo oportunidad de expedirse sobre el principio de capacidad contributiva en situaciones en que las normas tributarias establecían presunciones rígidas con excepciones sumamente restrictivas, es así que en la causa San Telmo SAIC del 27/8/96 en su Considerando 4 dice:

*“Que si bien esta Corte, al examinar el régimen de ‘ahorro obligatorio’ instituido por la ley 23.256, sostuvo que éste era, en términos generales, válido desde el punto de vista constitucional, pues el Congreso se encontraba facultado para establecerlo en virtud del inciso 2º del art. 67 de la Constitución Nacional –texto anterior a la reforma del año 1994– aclaró que tal conclusión era sin perjuicio de que el contribuyente pudiese demostrar que alguna cláusula en particular, en su concreta aplicación al caso, resultara lesiva de garantías consagradas en el texto constitucional (confr. causa H.102.XXII “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario (repetición)”, fallada el 4 de mayo de 1995). Del mismo modo, aunque afirmó en dicho precedente que el sistema de presunciones previsto en ese régimen resultaba razonable, precisó que el particular podía aportar elementos probatorios orientados a destruir la presunción que la ley contiene y a demostrar que en el período concreto de que se trata ha disminuido o ha desaparecido la capacidad contributiva tomada como base a los fines de aplicar los efectos previstos por el propio legislador. Es indudable que las salvedades formuladas por el Tribunal en ese caso son también pertinentes en lo que respecta al régimen establecido luego por la ley 23.549, máxime teniendo en consideración la mayor rigidez de este último en el aspecto precedentemente aludido.”*

Si bien el criterio general consideramos que ha sido claramente explicitado, nos restan algunas cuestiones sobre las cuales no se ha pronunciado la Justicia al caso concreto.

La primera es si el caso analizado guarda similitudes intrínsecas con relación a la causa sobre Ahorro Obligatorio. A nuestro juicio es aplicable por lo siguiente:

7 Horvath Pablo – CSJN 4/5/95.

1. Ambas son de naturaleza tributaria, así lo ha establecido con relación al Ahorro Obligatorio.
2. Ambas normas definen capacidades contributivas que si bien tienen excepciones, en nuestro caso en lo relativo a las circunstancias en que no se aplica el método, no admiten prueba en contrario.
3. Aún sin la posibilidad que la norma permita aportar pruebas, el contribuyente puede demostrar que su aplicación le es lesiva de las garantías consagradas en la Constitución Nacional.

Si bien el Tribunal Fiscal de la Nación no se ha expedido aún sobre casos en que la norma se encuentra vigente<sup>8</sup>. Entendemos que ante una presentación concreta debería señalarse este criterio de la Corte y su pertinencia al caso a los efectos de que se produzcan y evalúen las pruebas que el contribuyente ofreciese.

## X. CONCLUSIONES

1. La promoción de exportaciones no se ajusta exclusivamente a actividades específicas.
2. Las exportaciones se promueven considerando la mayor cantidad de variables que intervienen en el negocio, en lo que hace al sistema jurídico, la interacción entre el Derecho Cambiario, Tributario y Aduanero.
3. Las normas cambiarias que obstaculizan el tráfico de divisas, ya sea con trámites burocráticos, plazos de ingresos, limitaciones a operar en el exterior desincentivan la exportación de bienes y propenden a la evasión en servicios.
4. En materia Aduanera la fijación del precio a la fecha de embarque sin respetar los pactados a la fecha de concertación, no responde a las prácticas comerciales y es incompatible con la generación de negocios, originando distorsiones en el ingreso de divisas de imposible cumplimiento.
5. En los aspectos tributarios, la legislación actual no favorece a las prestaciones de servicios, es proclive a la doble imposición al limitar el cómputo de impuestos análogos pagados en el exterior a las rentas de fuente extranjera.
6. En lo que respecta a Precios de Transferencia
  - a) La normativa debería ser mejorada en consonancia con el respeto a principios del Derecho Procesal.
  - b) Sería conveniente que la ley definiera qué se entiende por " Mercados Transparentes".
  - c) Establecer ficciones jurídicas (aplicación del "Sexto Método"), afectan el derecho de defensa y violentan el principio de capacidad contributiva.

<sup>8</sup> La jurisprudencia del TFN se refiere a la aplicación del método cuando este aún no se encontraba incorporado por la ley 25.784 – Alfred C. Toepfer Internacional S.A.- Sala D – 5/7/2010; Oleaginoso Moreno – Sala A – 6/3/2012.

## EXPORTACIÓN DE SERVICIOS TÉCNICOS DE ARGENTINA A BRASIL. UN CASO DE DOBLE IMPOSICIÓN

IGNACIO CARNICERO

### I. INTRODUCCIÓN

En este trabajo analizamos un caso de doble imposición en la exportación de servicios técnicos desde Argentina a Brasil a la luz de las disposiciones del CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL CON RESPECTO A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA REPÚBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL (en adelante el "CDI") Ley 22.675 y su Protocolo.

Se trata de la exportación de servicios de ingeniería de una sociedad argentina dedicada a la consultoría profesional en dicha disciplina a un cliente de Brasil que incorpora el servicio (planos, cálculos) a la prestación de los servicios que presta a sus propios clientes de Brasil y de terceros países.

El servicio encuadra en el IVA como "exportación de servicios" para el prestador argentino y es facturado mediante factura "E". El banco pagador de Brasil aplica una retención del 15% (quince por ciento) del monto trasferido en concepto de "Imposto de Renda" de Brasil.

La cuestión central es determinar la fuente de la renta a fin de establecer en cuál de los dos países queda sujeta a imposición (o en ambos) así como si, eventualmente, resulta procedente el cómputo de pago a cuenta en nuestro país del impuesto retenido en Brasil.

### II. ENCUADRAMIENTO EN EL CDI

En primer lugar, cabe considerar si las ganancias originadas en las operaciones descriptas en el capítulo anterior deben categorizarse como "regalías" (artículo 12 del CDI). En tal sentido el Protocolo establece que:

*"7. Con referencia al art. 12, apart. 3.*

*Queda establecido que las disposiciones del apart. 3 del art. XII, se aplican a la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares.*

Así, es razonable considerar que las ganancias son de fuente brasileña por aplicación del art. 12 del CD que establece:

*1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*2. Sin embargo, tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden y de acuerdo con la legislación de este Estado.*

*3. El término regalías empleado en este artículo, comprende ...*

***4. Las regalías se consideran procedentes de un estado contratante cuando el deudor es el propio estado, una de sus subdivisiones políticas, una entidad local o un residente del mismo.** Sin embargo, cuando el deudor de las regalías, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija al cual está vinculada la prestación por el que se pagan las regalías y este establecimiento o base fija soporte el pago de los mismos, las regalías se considerarán procedentes del estado contratante donde esté el establecimiento permanente o la base fija." (lo destacado es propio)*

Además, el Protocolo agrega que:

*"8. Con referencia al art. 12, apart. 4.*

*Queda establecido que asimismo:*

*a) en el caso de Argentina, las regalías se consideran procedentes de ese Estado cuando en su territorio se hubieran colocado o se utilicen económicamente los bienes cuya cesión las originan;*

***b) en el caso de Brasil, las regalías se consideran procedentes de ese Estado cuando sean pagadas por una persona residente o domiciliada en Brasil o por un establecimiento permanente o una base fija sito en el de la persona residente o domiciliada en el exterior."***

Si admitimos que los servicios bajo análisis se encuentran comprendidos en dicha definición de regalías y son procedentes del Brasil, puede sostenerse que Brasil puede someter a retención los pagos efectuados por el prestatario, toda vez que el apartado 2 del artículo 12 establece que tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden las mismas y de acuerdo con la legislación de este Estado, definiendo que las regalías se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es un residente del mismo.

Esta conclusión se apoya en el supuesto de que se aplica el inciso b) resaltado ya que el inciso a) se refiere exclusivamente a las regalías derivadas de bienes, que no es nuestro caso.

En segundo lugar, en lo referente al método para evitar la doble imposición, el artículo 23 del Convenio regula que:

*"3. Cuando un residente de Argentina obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, Argentina no las someterá a imposición a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina."*

Sobre esta cuestión el protocolo agrega:

*"11. Con referencia al art. 23, apart. 3.*

*Queda establecido que se consideran procedentes de Argentina las rentas que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en su territorio, de la realización en éste de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro de los límites del mismo."*

Las normas transcriptas obligan a esclarecer el tema de la "procedencia" de la renta, en particular por la expresión *"a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina"* contenida al final del art. 23, ap 3 del CDI.

Puede advertirse que ambas disposiciones no se conjugan de manera armónica dado que: 1) por aplicación del artículo 12, Brasil somete a imposición (retención del 15%) a las regalías por considerarlas procedentes de Brasil, y 2) por aplicación del punto 11 del protocolo, Argentina las sometería a imposición por considerarlas procedentes de Argentina pero sin permitir el cómputo del crédito de impuesto pagado en Brasil por tratarse de una renta de fuente argentina (según artículos 1, 5 y 127 de la ley del impuesto a las ganancias).

En tal supuesto, el CDI fallaría en cumplir con el objetivo de evitar la doble imposición.

Es razonable asignar prevalencia a la norma específica de procedencia (la del art. 12 del CDI) por sobre la norma genérica del art 23 y así concluir que la renta está sujeta a imposición solamente en Brasil.

La solución contraria (dar prevalencia al art 11 del Protocolo) conduce a doble imposición toda vez que el exportador argentino no podría computar las retenciones sufridas en Brasil como pago a cuenta del impuesto argentino, porque las exportaciones de servicios no son actividades realizadas *"en el extranjero"* tal como lo exige el art. 1º de la ley del impuesto a las ganancias para habilitar el *tax credit*.

### III. LA OPINIÓN DEL GOBIERNO ARGENTINO

Sometida la cuestión a la autoridad de aplicación argentina del CDI, consideró que los servicios exportados encuadran en el art. 14 del CDI que establece:

*"1) Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o de otras actividades independientes de naturaleza análoga sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que:*

*a) las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por una sociedad residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén sitos en ese otro Estado; o*

*b) tales servicios o actividades sean prestados en el otro Estado Contratante y el beneficiario:*

- 1) permanece en ese otro Estado durante uno o varios períodos que excedan en total 183 días en el año fiscal; o*
- 2) dispone de manera habitual en ese otro Estado de una base fija para el ejercicio de sus actividades pero sólo en la medida en que tales rentas sean imputables a esta base fija.*
- 2) La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente, las actividades independientes de carácter científico, técnico, literario, artístico, educativo o pedagógico así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores."*

Y en el punto 9 del Protocolo que establece:



---

PANEL I - EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS: ANÁLISIS CRÍTICO DE SU TRATAMIENTO FISCAL

---

*"Con referencia al artículo 14*

*Queda establecido que las disposiciones del artículo 14 se aplicarán asimismo si las actividades fueren ejercidas por una sociedad."*

Concluye también en que: 1) la retención aplicada en Brasil se justifica en el art. 14, Inc. a) del CDI; 2) la imposición en nuestro país de las rentas bajo análisis no se encuentra limitada por vía convencional; y 3) no resulta aplicable la exención contenida en el art. 23.3 del CDI habida cuenta que las rentas proceden de Argentina en los términos del punto 11 del Protocolo.

En síntesis, en opinión del gobierno argentino se produce doble imposición en la exportación a Brasil de servicios de ingeniería prestados por una sociedad argentina.





## PANEL II

---

---

# ***Prestación de servicios desde el exterior: problemática de su tratamiento fiscal***

---

---

PRESIDENTE

**Eduardo L. Perelli**

SECRETARIO

**Alex A. Verstraeten**

RELATOR

**Darío M. Rajmilovich**

### **TRABAJOS PRESENTADOS POR PANELISTAS**

**Darío M. RAJMILOVICH:** *Informe de relatoría*

**Luis Marcelo NÚÑEZ:** *Cuestiones litigiosas en la determinación de la base imponible del IVA en las importaciones de servicios*

**Daniel A. CALZETTA:** *Prestación de servicios desde el exterior. El régimen de beneficiarios del exterior del impuesto a las ganancias. Los convenios para evitar la doble imposición*

**Cecilia E. GOLDEMBERG:** *Importación de servicios. Cuestiones referidas a precios de transferencia*

**Carlos A. C. FORCADA:** *La configuración de la fuente argentina y los servicios electrónicos: ¿Quo vadis?*

### **TRABAJOS PRESENTADOS POR PONENTES**

**Ariadna L. ARTOPOULOS:** *Importación de servicios: determinación de la fuente y tratamiento de los pagos por asistencia técnica bajo la normativa interna y los CDI*

**Facundo MONTIEL:** *La necesidad de una diferenciación entre asistencia técnica y servicios prestados desde el exterior*

**Andrés E. PERETTI:** *La utilización económica en el país de los servicios prestados en el exterior ¿genera fuente argentina? A la espera de la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*





## INFORME DE RELATORÍA

**DARÍO M. RAJMILOVICH<sup>1</sup>**

### RECONOCIMIENTO A LOS AUTORES DE INFORMES Y TRABAJOS

En primer lugar quiero expresar un reconocimiento a los informes de panelistas y trabajos de autores presentados por prestigiosos tributaristas. Carlos Forcada nos ha ilustrado sobre la configuración de la fuente argentina en el caso de los servicios electrónicos<sup>2</sup>; Luis Marcelo Núñez se abocó al análisis de las controversias existentes en torno a la determinación de la base imponible del IVA en las importaciones de servicios<sup>3</sup>; Daniel Calzetta describe el régimen de beneficiarios del exterior en materia de pago de servicios al exterior, desarrollando distintos supuestos de actualidad y la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición<sup>4</sup>; y Cecilia Goldemberg sobre la problemática de los precios de transferencia en materia de servicios<sup>5</sup>.

Asimismo, hemos contado con la presentación de tres ponencias, por parte de Ariadna Artopoulos<sup>6</sup>, Andrés E. Peretti<sup>7</sup>, y Facundo Montiel<sup>8</sup>.

Además he contado con la colaboración permanente y eficaz de los señores Presidente y Secretario del Tema 1, Eduardo Perelli y Axel Verstraeten, respectivamente.

Recomiendo la lectura de estos trabajos, cuyo contenido y conclusiones han sido de inestimable valor para el desarrollo del Relato que nos convoca.

### A. INTRODUCCIÓN

El sector de los servicios contribuye de manera significativa a la generación de ingresos y a la creación de empleos a través de:

- sus amplios y positivos efectos multiplicadores en la economía,
- su condición inherente de “canal” para la innovación y la creación y difusión de conocimientos,
- su rol coadyuvante en el dinamismo del comercio de bienes, las inversiones directas y las cadenas de valor mundiales,
- su papel esencial en el logro de un desarrollo incluyente y sostenible.

Como lo ha sostenido el Foro Mundial sobre Servicios de la UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo)<sup>9</sup>, el sector de servicios se ha convertido globalmente en el principal sector de la economía.

En el citado Foro se expresó que el comercio de bienes intermedios representa el 73% del comercio

1 Contador Público (UBA). Especialista en Tributación (UBA). Profesor Adjunto Interino en la asignatura: “Teoría y Técnica Impositiva 1”, Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Profesor Invitado de la Carrera de Especialización en Tributación, en el Módulo IV: “Impuestos Directos”, Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Asesor fiscal de empresas. Conferencista. Autor de libros y artículos de tributación. Secretario por el Tema 1 del LIX Congreso IFA, Buenos Aires, 2005. Relator Nacional por el Tema 2 del LXII Congreso IFA, Bruselas, 2008. Relator por el Tema 2 del 13° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2 Título del trabajo: “*La configuración de la fuente argentina y los servicios electrónicos: ¿quo vadis?*”.

3 Título del trabajo: “*Cuestiones litigiosas en la determinación de la base imponible del IVA en las importaciones de servicios*”.

4 Título del trabajo: “*Prestación de servicios desde el exterior – El régimen de beneficiarios del exterior del impuesto a las ganancias – Los convenios para evitar la Doble Imposición*”.

5 Título del trabajo: “*Importación de servicios: cuestiones referidas a precios de transferencia*”.

6 Título de la ponencia: “*Importación de servicios: determinación de la fuente y tratamiento de los pagos de asistencia técnica bajo la normativa interna y los CDI*”.

7 Título de la ponencia: “*La utilización económica en el país de los servicios prestados en el exterior ¿genera fuente argentina? A la espera de la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*”.

8 Título de la ponencia: “*La necesidad de una diferenciación entre asistencia técnica y servicios prestados desde el exterior*”.

9 Evento celebrado el 19 de abril de 2012, previo a la XIII Conferencia, Doha (Qatar), celebrada entre el 21 y el 26 de abril de 2012. GE.12-70193(S), Resumen, 25/04/2012.

total de servicios, mientras que el comercio de bienes terminados representa solo el 56% de dicho comercio. Asimismo, se concluyó que el sector de servicios había alcanzado la madurez en los países desarrollados donde representa más del 70% del PBI y de la fuerza de trabajo, mientras que en los países en desarrollo, en promedio esa proporción se sitúa en el 50% y 35%, respectivamente.

Dentro de las características intrínsecas que dotan de madurez a los servicios en el seno de los países desarrollados, lo que permite vincular al sector de los servicios con la denominada “nueva economía”, se ha destacado:

- la prestación de servicios modernos basados en los conocimientos y con un uso intensivo de tecnología, como ser: los servicios de gestión, los servicios profesionales, de consultoría, de publicidad, y los prestados a las empresas,
- la subcontratación de un número creciente de servicios, posibilitada por las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC),
- los avances en materia de telecomunicaciones,
- la expansión de los servicios comerciales, de transporte y logística, y de intermediación por Internet,
- la innovación en los servicios energéticos, ambientales y financieros,
- la contribución al desarrollo incluyente y equitativo de la prestación eficaz y competitivo de servicios esenciales, infraestructura, salud, educación, etc.

La eclosión y desarrollo de estos servicios modernos, o la configuración moderna de los servicios tradicionales (p. ej., los de transporte, financieros) han generado nuevos modelos empresariales que potencian el desarrollo económico y social y colocan al sector de los servicios en la agenda mundial.

La División de Estadísticas de las Naciones Unidas y el Banco Mundial ha diseñado los denominados “indicadores fundamentales del desarrollo”<sup>10</sup>, uno de los cuales es la correlación entre el valor agregado por los servicios al PBI y el consumo de energía. En este sentido, los países cuyo sector de servicios es fuerte por el valor creado en relación al PBI total (% de valor agregado del sector de servicios sobre el PBI) y que tienen un bajo consumo de energía en relación al PBI (kg equivalentes de petróleo por 1.000 dólares de PBI), se los considera países de alto desarrollo bajo este indicador.

Otra característica que se destaca del sector de los servicios es la posibilidad que la importancia de los servicios orientados a la exportación exceda la contribución de los servicios a la economía nacional, lo cual se debe a la dependencia respecto de la importación de otros servicios de alto valor agregado para la exportación de los servicios (p. ej., el caso de Luxemburgo). Es decir, los países que exportan servicios son a su vez fuertes importadores de tales servicios, ya que en el sector de los servicios es más marcado que en el sector de los bienes la demanda de calidad del consumidor, lo que presiona en forma más intensa hacia la creciente competitividad e innovación en el prestador. Ello se puede apreciar del hecho que si bien el 67% de las exportaciones de servicios a nivel mundial provienen de los países desarrollados, 60% de las importaciones también.<sup>11</sup>

En el Séptimo Período de Sesiones de la Comisión del Comercio de Bienes y Servicios y de los Productos Básicos del UNCTAD, celebrado en la ciudad de Ginebra, del 3 al 6 de febrero de 2003, cuyo tema 4 trató sobre: “El Comercio de Servicios y sus Repercusiones en el Desarrollo”, se puntualizó la deficiencia de las estadísticas internacionales y la falta de indicadores precisos para medir las corrientes comerciales en el sector de los servicios según se definen en el Acuerdo General del Comercio de Servicios (Acuerdo GATS).

En tal sentido, cabe recordar que la Ronda Uruguay del GATT (1994), entre otros aspectos, incorporó el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, el cual fue aprobado por la República Argentina por Ley 24.425, entrando en vigor el 14/01/95.

10 Indicadores del Milenio, citado en el documento del UNCTAD, Comisión del Comercio de Bienes y Servicios y de los Productos Básicos, Séptimo Período de Sesiones, Ginebra, 3 al 6 de febrero de 2003, Tema 4: “*El Comercio de Servicios y sus Repercusiones en el Desarrollo*”, GE.02-52682(S), 22 de diciembre de 2002, Numeral 3.

11 Valores para el año 2011, UNCTAD, UNCTADstat, “*values, shares and growth of exports and imports of total services, annual, 1980-2011*”.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

El Anexo 1B de la Ley 24.425 refleja el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (el Acuerdo GATS), el cual establece los compromisos específicos asumidos por los Estados Miembros de la Organización Mundial del Comercio (OMC)<sup>12</sup>.

En realidad, la deficiencia va más allá de la falta de estadísticas confiables, ya que la propia definición de “servicios” es difusa.

Prueba de ello, el Artículo XXVIII del Acuerdo GATS (Definiciones) establece distintos conceptos de nuestro interés que resulta ilustrativo transcribir:

“(…)

c) “medidas adoptadas por los Miembros que afecten al comercio de servicios” abarca las medidas referentes a:

i) la compra, pago o utilización de un servicio;

ii) el acceso a servicios que se ofrezcan al público en general por prescripción de esos Miembros, y la utilización de los mismos, con motivo del suministro de un servicio;

iii) la presencia, incluida la presencia comercial, de personas de un Miembro en el territorio del otro Miembro para el suministro de un servicio;

(…)

f) “servicio de otro Miembro” significa un servicio suministrado:

i) desde o en el territorio de ese otro Miembro (...); o

ii) en el caso de suministro de un servicio mediante presencia comercial o mediante la presencia de personas físicas, por un proveedor de servicios de ese otro Miembro;

(...) g) “proveedor de servicios” significa toda persona que suministre un servicio;

(...)”

Se observa que los “servicios” no se definen por sus rasgos o características propias sino que se “autodefinen” (se trata de una tautología al preverse que la prestación de un servicio es el suministro de un servicio), los cuales solo se clasifican en “modos” de suministro, a saber: modo-1: suministro transfronterizo, modo-2: consumo en el extranjero, modo-3: presencia comercial y modo-4: presencia de personas físicas.

En los cuadros anexos del Acuerdo GATS se lista a los tipos de servicios sujetos al acuerdo, pero se deja abierta una categoría residual denominada: “servicios prestados a las empresas”, lo que evidencia la gran indeterminación del universo de actividades que pueden calificarse como servicios. Ello a diferencia del comercio de bienes, cuyo universo es atrapado por los nomencladores internacionales en forma positiva e itemizada.

Otros instrumentos internacionales suscriptos por nuestro país<sup>13</sup> aplican idéntico criterio.

En el ámbito del ordenamiento jurídico doméstico, el Banco Central de la República Argentina (BCRA) ha ensayado una conceptualización de “servicios” en la Comunicación “A” 5264<sup>14</sup> a efectos del acceso al mercado local de cambios:

12 A la fecha 153 Estados son Miembros de la OMC, mientras que 31 tienen estatus de Estados Observadores (ver: [http://www.wto.org/english/thewto\\_e/whatis\\_e/tif\\_e/org6\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm)). Los países que no son miembros de la OMC son los siguientes: Afganistán, Algeria, Andorra, Azerbaijón, Bahamas, Belarus, Bhutan, Bosnia y Herzegovina, Comoros, Guinea Ecuatorial, Etiopía, Vaticano, Irán, Irak, Kazakhstan, República Democrática Popular de Laos, República Libanesa, República de Liberia, Libia, Montenegro, Federación Rusa, Samoa, San Tomé y Príncipe, Serbia, Seychelles, Sudán, República Árabe de Siria, Tajikistán, Uzbekistán, Vanuatu y Yemen.

13 Tratado del Mercosur. Protocolo de Montevideo sobre el Comercio de Servicios. En la Reunión N° XIII del Consejo del Mercado Común (15/12/1997) se aprobó la Decisión N° 13/97 relativa al Protocolo de Montevideo sobre el Comercio de Servicios del Mercosur, con vigencia desde el 01/10/96; Tratado de Libre Comercio entre Chile y Mercosur (ACE N° 35). Protocolo sobre el Comercio de Servicios entre Mercosur y Chile, de fecha 25/06/96, con vigencia desde el 01/10/96; Acuerdo de Complementación Económica (ACE) entre Bolivia y el Mercosur (ACE N° 36), de fecha 17/12/96, con vigencia desde el 28/02/97; Acuerdo de Complementación Económica (ACE) entre Perú y el Mercosur (ACE N° 58), de fecha 30/11/2005, en vigencia desde el 14/12/2005; Acuerdo de Complementación Económica (ACE) entre los Gobiernos de Colombia, Ecuador, y Venezuela con el Mercosur (ACE N° 59), de fecha 18/10/2004, con vigencia desde el 01/04/2005.

14 De fecha 03/01/2012, sobre la base del Manual de Balance de Pagos del FMI, Sexta Edición.

*“De acuerdo a las definiciones de las cuentas internacionales, los servicios son el resultado de una actividad productiva que cambia las condiciones de las unidades que los consumen, o facilitan el intercambio de productos o activos financieros.*

*En el comercio internacional, la prestación de un servicio está vinculada a un acuerdo previo entre una persona o empresa que presta el servicio y es residente de una economía y un consumidor o grupo de consumidores de ese servicio, que son residentes de otra economía, independientemente de la economía en la cual se preste ese servicio.”*

Este concepto no puede considerarse una definición, ya que atiende al resultado y no a su naturaleza o esencia, y por otro lado, dicho resultado está presente en otras categorías de operaciones distintas de los servicios como los bienes tangibles o intangibles.

Asimismo, la misma falta de definición casuística del concepto de “servicios” se observa en instrumentos internacionales en el ámbito específico de la tributación: por ejemplo, la Sexta Directiva (sistema común del IVA en la Unión Europea) o los Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI) de la OCDE o Naciones Unidas).

En el ámbito de la legislación tributaria doméstica, el artículo 8 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA, define “prestación de servicios” como:

*“Las prestaciones (...) [de servicios] comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.*

*No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer.”*

Esta definición no es autosuficiente, ya que leída en forma aislada, abarca todo tipo de operaciones onerosas (p. ej., venta de bienes), solo entendida como definición residual de los restantes hechos imposables del IVA (venta de cosa mueble situada en el país, trabajos sobre inmuebles de terceros, venta de obras sobre inmueble propio, importación definitiva de cosas muebles, etc.) cobra sentido; por ende, no es de utilidad como definición de “servicios”.

La falta de definición del concepto de “servicios” no es casual, ya que la misma noción de “servicio” se resiste a una definición exhaustiva y autosuficiente.

Los servicios se mimetizan o mixturán con facilidad con otras funciones u operaciones, a saber:

- los ingresos derivados de prestación de servicios que generan derechos intelectuales (p. ej., derechos de autor), ¿deben tratarse como regalías o como compensaciones por servicios?, el precio por la adquisición de un equipo de trabajo (p. ej., de marketing o de investigación y desarrollo): ¿involucra el precio por la compra de un intangible o el precio de los servicios personales de las personas integrantes del equipo?<sup>15</sup>
- existen prestaciones de servicios que involucran el uso de intangibles y otras que implican la transferencia de intangibles, por ejemplo, una empresa que se dedica a la exploración que adquirió o desarrolló un software sofisticado y valioso *know-how* con relación a datos geológicos y que utiliza dichos intangibles (*software* y *know-how*) para la prestación de los servicios de exploración, es un servicio, en la provisión de uso o la concesión de uso de un intangible, es la suma de ambos componentes?<sup>16</sup>
- las funciones financieras, ¿deberían tratarse como servicios o como intereses? Nótese el caso del *factoring*<sup>17</sup>, el caso de las comisiones asociadas a la aceptación, confirmación o negociación de cartas de crédito en el comercio exterior, el pago de garantías, los pagos por el mantenimiento de líneas de crédito, etc.

15 Esta cuestión se discutió con relación a las regulaciones de precios de transferencia de la Section 482 del IRC, en la causa: “*Veritas Software Corp. V. Commissioner*” (2009), 133 T.C. 14.

16 Ejemplo brindado en el draft de la OCDE “*Revision of the special considerations for intangibles under Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and related provisions*”, citado por CECILIA GOLDEMBERG, op. cit. en nota 5.

17 Cuestión que en el ámbito doméstico se debatiera en la causa: “*Whirlpool Argentina S.A.*”, TFN Sala D, 22/11/2005 y CNACAF, sala 3, de fecha 09/10/2009, interpretando que el contrato de *factoring* involucra en esencia una prestación financiera y no una prestación de servicios a los efectos de la retención del impuesto a las ganancias (régimen de pagos a beneficiarios del exterior).

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

- los contratos que fijan obligaciones de no hacer (p. ej., no competencia) relativos a obligación de no prestar servicios, ¿son asimilables al pago por la prestación de los servicios?
- las transacciones que involucran software pueden comprender: i) la transferencia del derecho de autor (*copyright*) sobre el programa, ii) la transferencia de una copia (*copyrighted copy*) sobre el programa, iii) la provisión de servicios para el desarrollo o modificación de un programa, o iv) la provisión de *know-how* sobre las técnicas de programación<sup>18</sup>, prestaciones que suelen suministrarse en forma global o combinada, lo que dificulta el encuadre del contrato (que puede ser único y comprender múltiples prestaciones),
- las transacciones electrónicas (transacciones de negocio canalizadas a través de medios electrónicos o bien involucrando la transferencia de contenido electrónico) presentan una problemática particular, ya que de calificarse como servicios, no es factible asociar la prestación a un “lugar físico” y por el otro lado, puede no quedar del todo claro si la causa del pago es la provisión de un servicio o la transferencia de un bien, siendo por ejemplo el caso del pago por el acceso a una base de datos propietaria, los servicios de acceso a Internet, los servicios de provisión de contenidos independientes de los servicios de transmisión de la información.

Las dificultades propias del encuadre de los servicios en los negocios y figuras modernas desestabiliza el paradigma tributario internacional, basado en actividades establecidas sobre la base de la presencia física y en el comercio internacional de bienes y de unos pocos servicios (como los financieros, el transporte y los seguros).

En suma, el comercio internacional de servicios es creciente en importancia relativa, en dependencia del grado de desarrollo del país en cuestión, en aporte a la innovación, entre otros rasgos. Ello lleva aparejado un incremento notable en el flujo de transacciones internacionales en el sector de servicios. Dado que los servicios pueden mimetizarse o mezclarse con relativa facilidad a otras operaciones (p. ej., intangibles) el fenómeno genera desafíos en el encuadre y la calificación de las operaciones en el marco de las normas tributarias domésticas e internacionales (p. ej., en el ámbito de los CDI).

Aun cuando no podamos definir el concepto de servicio, una vez que la operación no encuadra en otras categorías legales (intangible comercial, bien intermedio, bien terminado, derecho intelectual, etc.) y la cataloguemos como “servicio” como categoría residual, la calificación de “internacional” sí puede objetivarse.

A tales efectos, me baso en la definición del FMI (Manual de Pagos, sexta edición), en el sentido que comprende un acuerdo entre una persona o empresa que presta el servicio y es residente de una economía y un consumidor o grupo de consumidores de ese servicio, que son residentes de otra economía, independientemente de la economía en la cual se preste ese servicio.

## B. DESARROLLO

A los fines de un ordenamiento sistemático de los distintos tópicos que integran el alcance del Tema II, se propone un desglose de distintos módulos ordenados temáticamente, yendo de los aspectos generales a los específicos, a saber:

### I. ASPECTOS GENERALES

#### I.1. Imposición de los servicios internacionales. Consenso internacional

##### I.1.1. Impuestos según destino (los impuestos indirectos)

La observación del sistema tributario internacional indica que los impuestos indirectos (IVA, accisas o impuestos específicos al consumo, impuesto sobre combustibles, etc.) se aplican según destino.

En el ámbito local, los impuestos indirectos (IVA, impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, impuestos internos, impuesto sobre los ingresos brutos<sup>19</sup>) aplican este principio.

18 La regulación de la IRS (Internal Revenue Service: Autoridad Fiscal norteamericana) sobre calificación de las distintas transacciones con software (Treas. Reg. Sec. 1.861-18) es sumamente ilustrativa al respecto.

19 Con la excepción de la provincia de Misiones.

En el caso de las exportaciones, el principio aplicable consiste en no exportar impuestos en origen<sup>20</sup>.

En el caso de las importaciones, la imposición en destino se fundamenta en el restablecimiento de la igualdad de acceso a los mercados (competencia) entre los proveedores locales y del exterior.

En el ámbito de la legislación argentina, este principio no siempre se aplica, por ejemplo en materia de IVA:

- El art. 65.1 DRLIVA que dispone un prorrateo de la base imponible cuando las prestaciones de servicios del exterior se vinculan con operaciones gravadas y exentas o no gravadas.
- Los servicios prestados en el país por sujetos domiciliados fuera del país no se encuentran sujetos al IVA al no disponerse un régimen de ingreso (p. ej., a través de un responsable sustituto en cabeza del pagador local) del gravamen.
- Tampoco están sujetos al IVA las importaciones de servicios cuyo prestatario no reviste la condición de responsable inscripto de IVA<sup>21</sup>.

En nuestra opinión, como regla general debería priorizarse el funcionamiento neutral del IVA en el ámbito internacional. Dado que muchos países eximen del impuesto a las exportaciones de servicios (definidas en general con una gran amplitud, al comprender a la provisión de servicios a favor de no residentes) la neutralidad del sistema depende de la efectiva aplicación del gravamen en el mercado de destino (Argentina).

Si bien dicha regla general puede admitir excepciones válidas, en especial los casos en que la medida “pro-neutralidad” atenta en forma significativa contra la simplicidad del sistema fiscal y/o su capacidad de administración, habría que ajustar el sistema a la regla general; p. ej., alcanzando a los servicios prestados dentro del territorio del país, aplicando el impuesto cuando la prestación del exterior se vincula con operaciones domésticas exentas (salvo exportaciones) o no gravadas, o cuando el prestatario es un sujeto que no reviste la condición de sujeto inscripto en IVA.

### **1.1.2. Impuestos según origen (los impuestos directos)**

Los impuestos directos (impuesto a la renta corporativa y personal, impuestos sobre el patrimonio, impuestos sobre las ganancias de capital, impuestos sobre herencias y enriquecimientos gratuitos, etc.) aplican este principio.

En el caso de las exportaciones, el principio implica: (i) aplicar impuestos a la renta u otros aplicables a tales ingresos, y (ii) no devolver o subsidiar impuestos en origen.

En el caso de las importaciones, el principio implica no aplicar impuestos a la renta, por ejemplo a través de la aplicación de retenciones en la fuente (*withholding tax*, o WHT).

El “consenso internacional” ha sido desgravar a las importaciones (no aplicación de WHT) sobre la base de adoptar la convención que la fuente productora de la renta coincide con la jurisdicción de producción del bien o servicio.

El principio subyacente de esta convención es la intercambiabilidad o sustitución para el productor de los mercados en que coloca sus productos o servicios. En realidad, la existencia, apertura y disponibilidad de mercados de consumo (destino) es un factor decisivo en la economía actual para que el productor pueda exportar, y con ello, obtener una utilidad. El país de residencia (R) obtiene innegables ventajas directas e indirectas a través de la realización de inversiones directas de sus residentes en el exterior, las que se materializan en el desarrollo de estrategias tendientes a abrir nuevos mercados a donde exportar bienes y servicios y localizar las inversiones directas por parte de los residentes.

Es decir, la limitación o eliminación del WHT puede obedecer al propósito de destrabar los obstáculos e incomodidades operativas en los flujos de pagos entre las empresas, e incluso evitar los excesos de gravamen en caso de superar la imposición en la fuente (WHT) la obligación final determinada en el país de residencia.

20 Tal como lo reconoce el Decreto (PEN) 1.082/99 que introdujo el actual artículo 77.1 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA.

21 P. ej., el Estado Nacional, Provinciales o Municipales cuando actúan como poder central o fisco, los monotributistas, los demás sujetos exentos (p. ej., obras sociales, fundaciones y asociaciones civiles que cumplen las condiciones legales determinantes de dicha condición, las mutuales, etc.), los consumidores finales (comercio electrónico), etc.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Pero ello representa más una solución práctica que justa; en el caso de países con flujos bilaterales no recíprocos (p. ej., países netos importadores respecto de países netos exportadores, como es el caso de Argentina), el sistema requiere de un ajuste por fuera que recomponga el balance de intereses legítimos de los Estados.

Asimismo, la dificultad de aplicar el impuesto a la renta en destino se explica por la aguda discordancia entre el hecho imponible del impuesto a la renta (aspecto geográfico<sup>22</sup>) que puede atribuirse (aun con límite) al Estado F, y la base imponible (cuyo control la retiene en todo momento el Estado R del beneficiario de la renta).

La definición de "fuente" en materia de servicios es harto precaria e insuficiente en la legislación argentina. La definición de fuente territorial prevista en el art. 5 LIG y art. 9 DRLIG dista de ser clara y suficiente, por las siguientes razones:

- Hay servicios que se concretan o ejecutan en forma continuada (servicios continuos), durable (servicios de duración) o diferida (servicios diferidos), ¿cuál es el punto en el espacio (o el momento en el tiempo) que determina la realización del servicio?
- Hay servicios que se despliegan en múltiples jurisdicciones (fuente compartida), no existiendo un único mecanismo posible para desglosar las porciones atribuibles a cada jurisdicción, y en general todos estos mecanismos tienen limitaciones teóricas y técnicas.
- Hay servicios que se integran a otras operaciones cuyo punto de conexión difiere del relativo a los servicios (p. ej., venta de bienes situados fuera del territorio nacional).
- Hay servicios que no poseen una presencia física ligada a un territorio, por ejemplo los servicios digitales o las transacciones electrónicas, cuyo lugar de realización debería definirse por medio de una presunción legal absoluta (como es el caso de los servicios de telecomunicaciones en el IVA o los instrumentos derivados en el impuesto a las ganancias).
- Hay servicios que comienzan en el territorio pero concluyen o se consolidan fuera del mismo (p. ej., seguro de asistencia al viajero en viajes al exterior, transferencia de fondos al exterior), los cuales deberían ser objeto de un tratamiento especial.
- Existen normas que establecen excepciones impropias al principio de fuente tradicional que grava los servicios de acuerdo con su lugar de prestación, por ejemplo el caso de los servicios de asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados desde el exterior, cuya regla especial de fuente es la utilización del servicio (cuando dicha utilización se verifica en el país), previsto en el art. 12, segundo párrafo LIG.

En tal sentido, cabe puntualizar que el propio concepto de "fuente de la renta" no posee un significado preciso e inequívoco<sup>23</sup>.

22 Cuya definición es compleja dado que la "fuente" u origen de la renta no es unívoco sino el resultado de una serie de elementos interrelacionados y por el hecho de los servicios modernos que no requieren de un despliegue físico (p. ej., las transacciones electrónicas). En tal sentido, CARLOS FORCADA, op. cit. en nota 2, opina con fundamento que "...existe una creciente percepción –justificada a criterio del autor de este trabajo– que los intercambios de servicios e intangibles generan una riqueza que no es adecuadamente aprehendida por el Estado donde está situado el mercado del cual proviene la ventaja económica que obtiene el no residente", mencionando ejemplos de distintos Estados que consideran relevante en la determinación de la fuente en materia de servicios *cross-border* en su legislación doméstica el uso del servicio en la jurisdicción o la circunstancia de beneficiar a residentes de la jurisdicción: Colombia, Francia, Alemania, India, Perú, España, Ucrania, Uruguay, Venezuela, Austria y Luxemburgo (los dos últimos para ciertos servicios profesionales), basado en el Reporte General del Congreso IFA 2012 (Boston), Tema 1: "Enterprise Services", 01/10/2012.

23 REUBEN AVI-YONAH, "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State", Harvard Law School, Working Paper No. 004, May, 2000, p. 67; HUGH J. AULT and DAVID F. BRADFORD, "Taxation in The Global Economy", Assaf Razin and Joel Slemrod eds., 1991, p. 31; J. CLIFTON FLEMING JR, ROBERT J. PERONI y STEPHEN E. SHAY, "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income", Florida Tax Review, Vol. 5, N°4, págs. 301-354, 2001, quienes aducen: "Una razón de la dificultad de asignar la renta a una fuente geográfica se basa sobre la naturaleza del concepto de renta conforme a la Ley de impuesto federal a la renta de USA. La idealizada definición según Schanz-Haig-Simons por la cual la renta es igual al consumo más, o menos, el cambio de valor del patrimonio neto del contribuyente entre el comienzo y el cierre del año, es un atributo personal y no de un lugar. Dado que una persona no es divisible en partes geográficas, el concepto de renta según Schanz-Haig-Simons sólo puede describir la renta mundial del contribuyente. No puede distribuir tal ingreso entre los distintos países cuyas infraestructuras legales y económicas pudieron haber contribuido a la generación de tal renta".

Más aún, en realidad un determinado ítem de ingreso cuando es fruto de operaciones internacionales no posee en realidad una “fuente única”, si por fuente única entendemos una localización geográfica exclusiva. Ello dado que el ingreso neto es un “número”, y un número es una cantidad que se ha liberado de propiedades accidentales como color, tiempo, lugar y demás. Se trata de una abstracción matemática, por lo que adjudicarle un lugar geográfico constituye una convención<sup>24</sup>.

Es por ello que la definición de fuente territorial es por naturaleza una “convención” que adopta el legislador, no representa una noción científica sino eminentemente política.

En la misma línea, HUGH J. AULT y DAVID F. BRADFORD, *“La idea consistente en que el ingreso tiene una fuente de localización se ha asumido como válida, pero la fuente del ingreso no es una idea económica bien definida (...) El concepto de ingreso según Haig/Simons no es susceptible de caracterización según su fuente en absoluto. En esta definición el ingreso se adhiere a alguien o algo que consume y posee activos. El ingreso no proviene de algún lugar, aun cuando podamos construir registros para aproximar el lugar de procedencia del ingreso a través de mantener la huella de los pagos con localización identificable de fuentes y destinos”*<sup>25</sup>.

A partir de esta caracterización del ingreso como concepto abstracto desprovisto de atributos (excepto el cuantitativo), algunos autores desprenden la consecuencia que dado que el ingreso describe una actividad (consumo más acumulación de riqueza), su localización razonablemente debe estar asignada al lugar de residencia de la persona que consume y ahorra<sup>26</sup>.

No obstante, otra conclusión es posible y “deseable” desde el punto de vista de los países importadores de capital como la Argentina: determinar “quién” debería ser sujeto de impuesto sobre el ingreso no es una pauta útil y lógica para determinar el “cómo” del reparto de la recaudación del impuesto a la renta, la cual debería ser compartida entre las jurisdicciones fiscales de fuente y residencia<sup>27</sup>.

El “quién” no lleva al “cómo”, son variables independientes. Si el país de residencia tiene el control de la base imponible (ganancia neta global), pero ambos países (país de fuente y de residencia) tienen el derecho a ejercer la jurisdicción fiscal sobre un mismo ítem de ingreso por el hecho que el ingreso no posee un atributo de fuente, se sigue que éste –forzosamente– configura una convención que deben establecer los países en conjunto, guiados por el principio de “equidad entre naciones”<sup>28</sup>.

Una serie de principios sustentan la legitimidad de la imposición en la fuente: el principio de beneficio, el principio de la “*economic allegiance*”<sup>29</sup>, el principio de “*source entitlement*”<sup>30</sup>, el principio soberano de cada país para establecer su política fiscal, y el principio de “equidad entre naciones”.

24 MICHAEL J. MCINTYRE, *“The Use of Combined Reporting By Nation States”*, 35 Tax Notes Int’l, 2004, pp. 926-927.

25 *“Taxation in The Global Economy”*, Assaf Razin and Joel Slemrod eds., 1991, pp. 31-32.

26 Op.cit. en nota anterior, pp. 31-32.

27 MICHAEL J. MCINTYRE, op. cit. en nota 24, pp. 927.

28 ÁNGEL SCHINDEL y ADOLFO ATCHABAHIAN, 59º Congreso de la IFA, Buenos Aires, 11 al 16 de Septiembre de 2005, Tema 1, *“Fuente y Domicilio: Nueva Configuración de sus Principios”*, Informe de Relatoría General, Capítulo IX, CONCLUSIONES. CARLOS FORCADA, op. cit. en nota 2 refiere a un criterio novedoso consistente en un sistema que intente integrar el control de la base imponible (Estado de Residencia) con la atribución de jurisdicción al país de destino u origen de la renta (Estado de Fuente) disponiendo que los beneficiarios del exterior tributen provisoriamente sobre base bruta (“*interim withholding*”), para que, luego que presenten una declaración jurada y expongan sus ingresos netos, se les pueda acreditar cualquier retención en exceso, si bien este último esquema es difícil de administrar está en línea con los principios que se están afianzando rápidamente en los diversos foros internacionales (BRIAN ARNOLD, *“Note on the Taxation of Servicers under the United Nations Model Tax Convention”* de fecha 11 de octubre de 2010, Informe preparado por dicho autor para el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales –Subcomité de Servicios–, cuyo ítem 84 consigna: “*In general, income should be taxed on a net basis unless the expenses incurred to earn the income are negligible or the nature of the income requires taxation on a gross basis as the only effective means of collecting the tax*”).

29 Principio destacado en el Informe presentado ante la Liga de las Naciones en 1923, *Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee* por los profesores BRUINS (Países Bajos), EINAUDI (Italia), SELIGMAN (Estados Unidos), y JOSIAH STAMP (Reino Unido), League of Nations, Doc. E.F.S.73F.19, 1023, en base a cuyo informe se redactó en el año 1927 en: *“Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion”*, antecedente del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE.

30 Según el cual una determinada jurisdicción tiene derecho a recibir una porción de la recaudación derivada de los ingresos netos (imposición “*in rem*”) ganados por no residentes dentro de sus fronteras, según refiere PEGGY B. MUSGRAVE, op. cit. en *“Merits and Demerits of Fiscal Competition”*. Trabajo presentado al 46th Congress of the International Institute of Public Finance, Brussels, 1990, tema: *“Public Finance with Several Levels of Government/ Finances*



## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

De todos los citados, el principio de “equidad entre naciones” es el único que requiere de una base de consenso internacional para regir en el concierto de naciones; los anteriores son bases legitimantes para la implementación de políticas fiscales unilaterales (legislación doméstica del país de fuente) o bilaterales (Convenios para evitar la Doble Imposición [CDI] suscriptos entre los países de fuente y residencia).

La noción de “equidad entre naciones” en su aplicación a los CDI remite a una distribución justa o equilibrada entre los Estados de las porciones de participación en la recaudación entre tales Estados del impuesto a la renta emergente de las operaciones internacionales, preservando la imposición en el país de la fuente como jurisdicción preferente frente al país de residencia.

Empero, algunos autores entienden que el mismo concepto de “equidad entre naciones”, al igual que el concepto de “fuente” se presenta como vago e indeterminado, ya que no conduce fácilmente a recomendaciones prácticas útiles en el terreno de lo concreto.

Dicho de otro modo, el principio de “equidad entre naciones” puede verse reflejado por la convención que deberían consensuar los países sobre la forma de repartir o distribuir las porciones de fuente que cada peso de ingreso se atribuye razonablemente entre el país de fuente y de residencia.

Dado que la “fuente” suele no ser exclusiva, la distribución de la recaudación debería compartirse entre aquellas jurisdicciones que hubieran contribuido a la generación del ingreso.

No se trata de preguntarse “dónde está la fuente del ingreso”, en forma superadora a la disyuntiva “fuente versus residencia” y a modo de línea demarcatoria del derecho a la jurisdicción fiscal de los Estados de fuente y residencia<sup>31</sup>, sino “cómo participa cada jurisdicción de la fuente abstracta del ingreso”, cuya sustantividad supera la localización geográfica de la fuente.

En el ámbito del impuesto estadual sobre la renta de los Estados Unidos de Norteamérica citado como ejemplo por CARLOS FORCADA, el presupuesto legal para la aplicación del sistema de base consolidada con distribución por fórmula (“*group taxation with formula apportionment*”) consistente en la existencia de un “negocio unitario”, fue definido por la Corte Suprema de dicho país como un “flujo de valor” entre distintas unidades de un grupo económico<sup>32</sup>.

La *US Supreme Court* contrapone el concepto de “contabilidad separada”, representativa de un mecanismo de distribución geográfica formal de la renta, al principio superador de “negocio unitario” que permite computar las transferencias de valor (muchas sutiles o en gran medida no cuantificables) que tienen lugar entre los componentes de una misma empresa unitaria. El concepto de “flujo de valor” tiene origen doctrinario en CHARLES MCLURE Jr.<sup>33</sup>, quien indica que la “fuente” del ingreso es también unitaria (no única sino conjunta), desplegándose geográficamente en forma simultánea a lo largo de los distintos lugares en que se desarrolla económicamente (no funcional y operacionalmente) el negocio único de la empresa.

Este concepto de “fuente compartida” o “fuente abstracta” modifica el paradigma hoy generalizado en el sistema impositivo internacional (el que también conforma una convención), según el cual en el caso de ingresos derivados del comercio de bienes y servicios, el beneficio se atribuye íntegramente al país de residencia bajo la asunción que coincide con el lugar de “producción”<sup>34</sup>; ello toda vez que la jurisdicción de demanda ha participado activa y efectivamente en la generación de la chance de obtener el ingreso, como bien expresa TULLIO ROSEMBUJ<sup>35</sup> y JUAN PÉREZ PÉREZ<sup>36</sup>, ambos citados en el trabajo de CARLOS FORCADA.

*Publiques Avec Plusieurs Niveaux of Gouvernement*”, p. 286, quien refiere el principio a la doctrina alemana en los autores ADOLF WAGNER y GEORGE VON SCHANZ.

31 Informe Nacional presentado por MORIS LEHNER y EKKEHART REIMER (Alemania), 59° Congreso de la IFA, Buenos Aires, 11 al 16 de Septiembre de 2005, Tema I: “Fuente y Domicilio: Nueva Configuración de sus Principios”, p. 19.

32 JOANN MARTENS WEINER, Taxation Papers, “*Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights from the United States and Canada*”. Working Paper N° 8, Marzo 2005, p. 31, quien cita el precedente: “*Container Corp.*” 463 U.S. 189, 1983.

33 “*Operational Interdependence is not the Appropriate “Bright Line Test” of a Unitary Business – At Least Not Now*”, Tax Notes 18, Enero 1983, pp. 107-110.

34 Encuadre en el artículo 7 de los Modelos de CDI de la OCDE y Naciones Unidas.

35 ROSEMBUJ, “*Derecho Fiscal Internacional*”, Edit. El Fisco, Barcelona, 2001, p. 68.

36 PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio, Relatoría Nacional de Uruguay, Tema II, Tributación de Intangibles, en “*Fiscalidad y Globalización*”, pp. 1695-1697, Edit. Thomson Reuters Aranzadi, España, 2012, trabajo presentado en el marco de las XX-VI Jornadas del ILADT, celebradas en septiembre pasado en Santiago de Compostela.

Ello por los siguientes motivos:

- En el caso de los intangibles únicos ya amortizados (explotando las ventajas asociadas a la firma o “ownership advantage”<sup>37</sup> en estrategias de “explotación de activos”<sup>38</sup>) que generan rentas económicas (p. ej., marcas, know-how, u otros conocimientos) cuya causa de beneficio está dada por la posibilidad de su provecho económico en nuevos mercados.
- Una de las estrategias comerciales más utilizadas consiste en la “búsqueda de mercados” (“market seeking strategy”), cuyo propósito es la búsqueda de escala de mercados de consumidores para sus productos, por lo que la misma existencia del mercado consumidor ayuda a potenciar y multiplicar el ingreso.
- La irrupción del comercio electrónico provoca un fenómeno de “desmaterialización” de la renta que impide alojarla a una jurisdicción única de “producción”<sup>39</sup>; por lo que es de toda equidad asignar jurisdicción fiscal también al lugar de consumo o utilización del producto o servicio<sup>40</sup>.
- La existencia de sectores que funcionan globalmente (como la industria financiera corporativa, instrumentos derivados, “trading” de divisas, tesorería, etc.) que presentan una configuración compleja integrada por un entramado de transacciones interdependientes a partir de la segregación de riesgos y la búsqueda de oportunidades de arbitraje.

En suma, no existe una pauta científica unívoca para definir la forma de distribución de la fuente por cada ítem de ingreso, ya que la fuente territorial –reiteramos– es un concepto convencional y como tal representa una presunción del legislador, en cuyo contexto el argumento de la equidad entre naciones justifica la búsqueda de soluciones sustentables en el sentido de equilibrar los intereses en juego de los Estados, ponderando no solo la jurisdicción de producción sino la de consumo.

No obstante tratarse de una convención del legislador, concluimos que el hecho que la jurisdicción de demanda o destino ha participado activa y efectivamente en la generación de la chance de obtener el ingreso, el principio de equidad entre naciones y la conveniencia fiscal de países como Argentina, dan justificativo suficiente para extender el criterio de fuente en el caso de los servicios para alcanzar a aquellos servicios aplicados o utilizados económicamente en el país.

## II. ASPECTOS ESPECÍFICOS

### II.1. Definición de fuente de renta o nexo en materia de importación de servicios internacionales

Con relación a los impuestos directos cabe cuestionarse:

Si la noción positiva de “fuente de renta” en materia de servicios es apropiada bajo los cánones tradicionales del principio de “territorialidad de la fuente”.

Si desde el punto de vista de los países importadores de capital (como Argentina) la aplicación (o la aplicación exorbitante o indiscriminada) de retenciones en la fuente (WHT) sobre los pagos por importación de servicios puede desincentivar la creación, expansión o consolidación de sectores de servicios (p. ej., industria del software o telecomunicaciones) que requieren contratar servicios para incorporarlos como insumos dentro de sus prestaciones, al representar un mayor costo del servicio importado.

Con relación a la primera cuestión, CARLOS FORCADA<sup>41</sup> cita a TULLIO ROSEMBUJ en su análisis de las razones del legislador español para sujetar al impuesto sobre la renta de los no residentes a los rendimientos de actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de EP, cuando son realiza-

37 Terminología desarrollada por JOHN H. DUNNING, “*Explaining International Production*”, 1988.

38 *WORLD INVESTMENT REPORT 2006*, *WORLD INVESTMENT REPORT 2006*, United Nations Conference on Trade and Development, “*FDI from Developing and Transition Economies: Implications for Development*”, New York and Geneva, 2006, p. 24.

39 Aun cuando existen propuestas que sugieren la imposición exclusiva en la jurisdicción del domicilio del vendedor/prestador (U.S. Department of Treasury, 1996, “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”).

40 Dando lugar a la idea de un establecimiento permanente “virtual” (VICENTE O. DÍAZ, “*El Comercio Electrónico y sus Efectos en las Relaciones Tributarias Internacionales*”, Ed. Macchi, 2001; LUC HINNEKENS, “*Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*”, 26(6-7) *Intertax*, 1998, p. 192; DALE PINTO, “*E-commerce and Source-Based Income Taxation*”, IBFD, 2003, entre otros).

41 Op. cit. en nota 2.

dos en el territorio de España, explicando que subyace a esta concepción la idea que la renta de la empresa es gravada siempre que *se proyecte y aventaje de su actividad económica en el territorio*, advirtiendo: *"... la noción es de suma importancia. El ejercicio de la potestad administrativa y jurisdiccional tributaria sobre el no residente sin EP se funda en la ventaja que le procura el uso del mercado"*<sup>42</sup>.

CARLOS FORCADA continúa razonando: *"Bajo esta perspectiva, la noción de pertenencia económica y la determinación de un elemento de conexión –subjetivo u objetivo– como parámetro de medición de esa pertenencia, son reemplazados por la idea de la ventaja o beneficio que supone la finalidad de 'hacer empresa' en el territorio de un estado. No es necesaria la presencia de un EP, el beneficio de la empresa se puede obtener inclusive sin él y aunque el contacto o conexión no sea continuo, substancial o sistemático, sino mínimo y ocasional. Esta es una noción muy familiar a los países de tradición sajona en que la jurisdicción se apoya en el privilegio de hacer empresa en el mercado local sin EP para someter a impuesto a la renta de la actividad económica"*.

A modo de ejemplificación este autor nos trae a colación la casuística de los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica en diversos casos en que se debatió la potestad tributaria inter-estatal con relación al comercio electrónico.

En dichos precedentes, el contacto mínimo o presencia económica que una persona o entidad podría tener en un determinado Estado, a través de la realización de operaciones electrónicas, debía verificarse a partir de la comprobación de determinadas circunstancias: p. ej. si la persona o empresa dirige su actividad intencionalmente dentro de una determinada jurisdicción, si distribuye sus productos dentro de alguna cadena de comercio radicado en un Estado determinado con la expectativa de que tales productos sean adquiridos por los residentes de tal jurisdicción, cuando la empresa o persona recibe protección, beneficios y oportunidades del mercado de un Estado determinado en donde se originó el beneficio<sup>43</sup>.

Finaliza CARLOS FORCADA indicando que otras propuestas abrevan de esta noción "virtual" (no física) de la fuente en materia de servicios e intangibles, p. ej., la formulada por ERIC KEMMEREN quien sostiene que la esencia de la jurisdicción tributaria no recae en un espacio "físico" en donde formalmente se generan los ingresos, sino más bien en el lugar en donde la riqueza es creada, es decir según su radicación económica<sup>44</sup>, o el principio de la erosión de la base imponible recogido en la propuesta del Prof. DALE<sup>45</sup>, la cual parte de la idea de permitir una retención en el país de la fuente en tanto el pago que supone la transacción genere la erosión de la base impositiva en dicha país de la fuente, entendiéndose que el pago erosiona la base de recaudación cuando es deducible en el país de la fuente.

En nuestra opinión debería redefinirse el concepto de la legislación impositiva argentina de "fuente de renta", ampliándose su contenido, pasando a alcanzar a los servicios aplicados o utilizados económicamente en el país, circunstancia que debería la ley presumir acaecida cuando el receptor o el obligado al pago del servicio es un residente argentino, o bien cuando quien deduce efectivamente el cargo del servicio de la base del impuesto a las ganancias es un residente argentino.

Dado que los servicios, salvo contadas excepciones, quedan excluidos de WHT en los CDI firmados por Argentina (bajo Modelos de CDI de OCDE o de Naciones Unidas) sugerimos que la tasa efectiva de retención para estos casos, con excepción de los servicios que en la actualidad ya están sujetos a imposición (p. ej. asistencia técnica o provisión de *know-how*) en cuyo caso no se modificaría la legislación vigente, sea reducida<sup>46</sup>. Ello con el objeto de evitar un sacrificio fiscal significativo en caso de firma de nue-

42 ROSEMBUJ, op. cit. en nota 35, p. 68.

43 Respecto a la aplicación del principio en la jurisprudencia americana, Vide: *"Burger King Corporation v. Rudzewicz"*, 471 US 462 (1985) y *"Compuserve v. Patterson"*, 89 F.3 d 1257 (6º Cir. 1996). Estos casos son citados por Rosembuj, op. cit., nota 67, p. 68. Ver asimismo desarrollo efectuado por MUÑOZ SALGADO, Silvia, *"El Comercio Electrónico en las operaciones internacionales, Cuadernos de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria"* SUNAT), SUNAT 4, 2003, p. 63.

44 KEMMEREN, Eric. *"Principle of origin in tax conventions. A rethinking of Models"*, Dongen, 2001.

45 *"E-Commerce and Source-Based Income Taxation"* - Volume 6 in the Doctoral Series, IBFD, (2003), Netherlands. La relatoría general del Tema I del Congreso IFA, 2005, a cargo de ATCHABAHIAN Adolfo y SCHINDEL, Ángel, exponen esta propuesta junto a otras existentes como las de KEMMERAN E. y la de AVI-YONAH, R. S., *Cahiers de Droit Fiscal International* Volume 90a., *"Source and residence: new configuration of their principles"*, p. 84, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2005.

46 P. ej., 5%.

vos CDI por parte de nuestro país y, por otro lado, a fin de que el efecto diferencial entre los pagos a beneficiarios residentes en países con CDI y beneficiarios de terceros países, no resulte muy gravitante, en cuyo caso podría resentirse la integridad global del sistema tributario en los aspectos internacionales.

## II.2. La problemática de la importación de servicios en el IVA desde el punto de vista del hecho imponible (ámbito de aplicación objetivo y subjetivo)

Ya puntualizamos que el “norte” es la neutralidad del impuesto, equiparando los distintos tipos de servicios a pesar de diferencias en su naturaleza, su forma o su lugar de prestación. La neutralidad solo debería admitir como posibles excepciones la realización de propósitos sociales o económicos a través del tributo (p. ej., exención sobre servicios básicos o esenciales en la valoración política del legislador) o la asequibilidad administrativa (p. ej., servicios internacionales prestados a consumidores finales).

Con relación al derecho comparado, vale mencionar los trabajos publicados por el Comité de Asuntos Fiscales<sup>47</sup> que concluyeron en el sentido de la existencia de dos criterios fundamentales para determinar el lugar de imposición en materia de servicios internacionales<sup>48</sup>, tanto en el caso de prestaciones B2B (Business To Business) o B2C (Business To Consumer), los cuales son:

- Los servicios internacionales deben ser gravados en la jurisdicción donde se produce el consumo.
- El costo del IVA no debe afectar a los negocios internacionales, excepto que explícitamente tal situación surja de la legislación.

Se ha definido, teniendo en cuenta lo complejo que es determinar en la práctica la jurisdicción en donde acontece el consumo, que es necesaria la utilización de aproximaciones que permitan lograr la aplicación fáctica de tal criterio. En la mayoría de los casos, el lugar del consumo se produce en la localización en donde el prestatario está establecido. De esta forma se llega a la regla general que establece que se entiende que el servicio se consume donde quien lo recibe está localizado o es residente fiscal. Esta es la misma regla general que se aplica en el ámbito de la Unión Europea. Además, es armónica con el principio de “lugar de destino”, el cual es rector en materia de IVA.

En el informe de Febrero de 2006 se aclara que en el caso de los servicios B2B la jurisdicción de imposición será aquella en donde el prestatario tenga establecido su negocio (“*business presence*”), exteriorizándose tal situación por medio de la localización del directorio, del domicilio legal, o una sucursal. Por otra parte, en el caso de los servicios B2C el lugar de consumo será aquel en donde tenga su residencia habitual el prestatario.

Más allá de lo expuesto en los párrafos anteriores, en el informe de Enero de 2008, se aclara que para ciertas prestaciones serán necesarias reglas especiales, pero estas excepciones se deben limitar lo máximo posible (un ejemplo de estos son los servicios de telecomunicaciones).

En todos los informes, al igual que en la Directiva 2008/8/CE, se recomienda la aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (“*reverse charge regime*”) como una metodología que facilita la recaudación del tributo y reduce la carga administrativa del contribuyente, el cual consiste en instituir al prestatario en el país de destino como contribuyente del IVA.

Las excepciones a dicho régimen son:

- los servicios destinados a consumidores finales (B2C), por cuanto dicha práctica resulta de muy compleja aplicación<sup>49</sup>, tal cual lo expuesto en el Apartado 6 del informe de Junio de 2008,
- servicios tangibles, esto es aquellos que para ser perfeccionados requieren la entrega de un bien (ej., reparaciones o instalación de bienes de uso), la presencia física del prestador y cliente al mismo tiempo, o que no puedan ser entregados por vía electrónica (ej., hotelería, construcción), tal cual lo expuesto en el Apartado 8, del capítulo III, del informe de Febrero de 2006.

47 OECD. “*International VAT/GST Guidelines*”. Center for Tax Policy and Administration. Febrero de 2006; “*Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles. Emerging Concepts for Defining Place of Taxation. Invitation for comments*”. Working Party N° 9 on Consumption Taxes. Center for Tax Policy and Administration, Enero y Junio 2008, entre otros.

48 Se incluye dentro de este concepto a las transacciones relacionadas con intangibles.

49 Apartado 6 del Informe de Junio de 2008.

Teniendo en cuenta el propósito perseguido y sobre la base de tales antecedentes, en nuestra opinión en el caso de los servicios gravados B2B debería aplicarse el impuesto en destino en cabeza del prestatario local (como responsable sustituto) con un esquema de cargo revertido (*"reverse charge"*) por el cual el impuesto ingresado debería tener carácter de crédito fiscal de IVA computable por dicho sujeto. No vemos justificación técnica en el diferimiento de un mes en el cómputo del crédito fiscal IVA como dispone el art. 12, inciso b), segundo párrafo LIVA<sup>50</sup>.

En este espíritu, tampoco tiene justificación técnica lo normado por el art. 65.1 del Decreto Reglamentario de la Ley de IVA (DRLIVA)<sup>51</sup> en cuanto establece la disminución de la base imponible de las importaciones de servicios en la proporción atribuible a las operaciones (activas) exentas o no gravadas sobre el total de operaciones en el ejercicio comercial. En el caso de operaciones exentas pero con recupero de los créditos fiscales vinculados (régimen de tasa cero) (p. ej., exportaciones de bienes –art. 8, inciso d) y 43 LIVA– o de servicios –art. 1, inciso b), segundo párrafo LIVA y art. 77.1 DRLIVA–, transporte internacional –art. 7, inciso h), apartado 13 y 43 LIVA–, etc.) se justifica el citado tratamiento a efectos de evitar el trámite del reintegro del IVA repercutido sobre las importaciones de servicios vinculadas con las exportaciones u operaciones asimiladas a tales. Por el contrario, no se justifica este tratamiento en el caso de operaciones exentas o no alcanzadas, en las cuales si el servicio es prestado localmente el impuesto repercutido no genera crédito fiscal IVA ni es susceptible de cómputo o reintegro; ello por aplicación de la regla del tope.

Análogamente, los servicios exentos que se importan (p. ej., edición de libros en el exterior, servicios financieros entre entidades financieras) deberían tributar por las etapas anteriores a la última venta (la que deviene en la importación)<sup>52</sup>; es decir debería alcanzarse con el gravamen el valor agregado en el exterior previo a la venta del servicio al país<sup>53</sup> a efectos de lograr la neutralidad del impuesto en comparación con los servicios prestados dentro del país.

En estos casos la determinación del valor agregado es harto dificultosa, dado que involucra información de costos en las etapas de producción y distribución de los servicios en el exterior, por lo que se sugiere la definición de un margen legal presuntivo (sin admitir prueba en contrario)<sup>54</sup>. Así, por ejemplo, si se definiera un margen del 10% en la última etapa involucrada en la importación de los servicios utilizados o consumidos en el país, la exención se aplicaría sobre el citado porcentaje, o –lo que es equivalente– se aplicaría la alícuota del IVA sobre el 90% de la base imponible.

Por otro lado, la adquisición directa de servicios por consumidores finales (p. ej., comercio electrónico de servicios), por razones prácticas deberían estar sometidas a un régimen de percepción a cargo de las tarjetas de crédito (cuyos banco emisor es una entidad local) para el caso de ventas de servicios a través de sitios o portales de Internet. En estos casos, sería conveniente precisar un listado positivo de

50 El art. 12, inciso b), segundo párrafo LIVA establece: *"En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina"* (lo subrayado es agregado nuestro).

51 El art. 65.1 DRLIVA (Prorrates de la base imponible), establece: *"Cuando las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º de la ley, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, la determinación del impuesto se practicará aplicando la alícuota sobre la proporción del precio neto resultante de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior correspondiente a las primeras."*

*Las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial o año calendario, según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales o no cumplan con esos requisitos, respectivamente; deberán ajustarse al determinar el impuesto correspondiente al último mes del ejercicio comercial o año calendario considerado, teniendo en cuenta a tal efecto los montos de las operaciones gravadas y exentas y no gravadas realizadas durante su transcurso."*

52 Dado que la exención en el ámbito local opera sobre la última etapa y no sobre todo el producto (en cuyo caso los créditos fiscales de IVA de etapas anteriores deberían quedar sujetos a devolución, lo que técnicamente se denomina régimen de tasa cero).

53 El cual, presumiblemente, se debió haber eximido en el exterior en virtud de la aplicación del criterio de país de destino (régimen de tasa cero) sobre las exportaciones de bienes y servicios.

54 El margen de la "última venta" podría establecerse en el 10%, en forma concordante con el margen presunto mínimo aplicable a las operaciones de compraventa de bienes usados a consumidores finales realizadas por habitualistas (art. 18, cuarto párrafo LIVA).

servicios (listado que podría actualizarse periódicamente de acuerdo a la realidad económica sobreviniente del comercio electrónico) los cuales quedarían sujetos a la percepción del IVA; ello con fines de la adecuada individualización por parte de las empresas administradoras de las tarjetas.

Finalmente, con idéntico propósito de neutralidad, debería extenderse la definición de "importaciones de servicios", comprendiendo –en el ámbito objetivo de aplicación del gravamen– tanto los servicios prestados en el exterior como los prestados en el país por sujetos no domiciliados<sup>55</sup> tal como surge de proyectos de reforma a la ley del IVA que lo propusieran oportunamente<sup>56</sup> y otras propuestas a nivel oficial<sup>57</sup>, y –en cuanto al ámbito subjetivo de aplicación del gravamen– la importación directa por parte de sujetos exentos (p. ej., el Estado, mutuales, obras sociales, fundaciones y asociaciones civiles que cumplen las condiciones legales, etc.).

### II.3. Determinación de la base imponible en la importación de servicios para el impuesto a las ganancias e IVA

Otro aspecto que suele ofrecer dificultades y situaciones de conflicto es la determinación de la base imponible (p. ej., en materia de IVA o de WHT) en la importación de servicios.

Se propone analizar, desde el punto de los países importadores de capital como Argentina:

- Si, en caso de aplicación de WHT para pagos por importación de servicios, debería aplicarse base presunta o base real (p. ej., en servicios que impliquen un traslado de personas respecto de los costos directos incurridos con motivo de la prestación de los servicios).
- Si, en materia de IVA, la base imponible debería comprender, además del valor facturado, el impuesto a la renta (WHT) tomado a cargo por el pagador<sup>58</sup>.

Con relación a la primera cuestión, el principio general que informa la base imponible del impuesto a las ganancias es el concepto de "renta neta" esto es la diferencia entre ganancia bruta y gastos necesarios para obtenerla.

En consecuencia, sería conveniente extremar los casos en que sea factible –a opción del contribuyente o del pagador del país– acreditar la existencia y cuantía de los gastos.

En tal sentido, los casos previstos por la ley del impuesto son los contemplados en los art. 93, inciso f), y g), LIG<sup>59</sup>, 91 tercer párrafo LIG<sup>60</sup>, y art. 93, inciso d), LIG personas que realicen servicios personales en el país permaneciendo más de 6 (seis) meses<sup>61</sup>.

55 Sin la presencia de un establecimiento estable (sucursal, agencia o representación permanente) en el país.

56 Proyecto de ley según Expediente 2801-D-1999 de fecha 27/05/1999, presentado por el ex diputado Oscar S. Lambert, el cual fuera aprobado con modificaciones por la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación (Orden del Día 2148 de fecha 23/06/99), y que luego no avanzara en la Cámara de Senadores, el cual planteaba (art. 2) modificaciones a la Ley 25.063 agregando como sujetos pasivos del IVA (art. 4, inciso h) Ley) a "los prestatarios de los servicios a que se refiere el inciso e) del art. 3°, cuando el prestador los realice en el país sin poseer domicilio en el mismo."

57 Informe elaborado por la Comisión de Impuestos Indirectos del Gabinete Fiscal de la Jefatura de Gabinete de Ministros para las Primeras Jornadas del Gabinete Fiscal "Cómo construir un camino hacia un sistema tributario moderno y en consenso", Propuesta II-2, realizadas el 7, 8 y 9 de mayo de 2003 en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

58 En la jurisprudencia local, existen precedentes en sentidos encontrados, véase por ejemplo: "Puentes del Litoral S.A.", CNACAF Sala II, de fecha 24/04/2012, "Pluspetrol S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, de fecha 22/09/2005, "De-Loitte & Co. S.R.L.", Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, de fecha 16/02/2006, "Shell CAPSA", Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, de fecha 14/03/2006.

59 El art. 93, inciso f), LIG dispone como ganancia neta presunta: "El SESENTA POR CIENTO (60 %) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país".

Art. 93, inciso g), LIG establece: "El CINCUENTA POR CIENTO (50 %) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior".

60 Art.91, tercer párrafo LIG dispone con relación a la atribución del resultado impositivo de sociedades de personas o empresas unipersonales del art. 49, inciso b), LIG: "En estos supuestos corresponderá practicar la retención a la fecha de vencimiento para la presentación del balance impositivo, aplicando la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) sobre la totalidad de las ganancias que, de acuerdo con lo que establece el artículo 50, deban considerarse distribuidas a los socios que revisten el carácter de beneficiarios del exterior".

61 El art. 93, inciso d), LIG establece el régimen de retención por pagos de sueldos honorarios y otras retribuciones por servicios personales en el país, disponiendo como ganancia neta: "El SETENTA POR CIENTO (70%) de las sumas paga-

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Cabe indicar que las disposiciones citadas no han sido reglamentadas hasta la fecha, lo cual dificulta su efectividad, por ejemplo en aquellos casos en que actúa un agente de retención<sup>62</sup>. Por otro lado, la opción de tributar por ganancia neta real (admitiéndose la deducción de gastos) debería regularse para otros casos de servicios, al menos:

- Con relación a los gastos directos o sea los incurridos en oportunidad o vinculados directamente a la obtención o cobranza del ingreso, y
- Con relación a los servicios de asistencia técnica, cuya deducción prevén una serie de CDI firmados por Argentina a saber:
  - Brasil
  - España<sup>63</sup>
  - Canadá<sup>64</sup>
  - Finlandia<sup>65</sup>
  - Dinamarca (cuando dicha asistencia es prestada fuera del Estado en el cual se origina)<sup>66</sup>
  - Reino Unido<sup>67</sup>
  - Bélgica<sup>68</sup>
  - Países Bajos<sup>69</sup>
  - Suecia<sup>70</sup>
  - Australia
  - Noruega (cuando dicha asistencia es prestada fuera del Estado en el cual se origina)<sup>71</sup>

Con relación a la segunda cuestión, relativa a la base imponible del IVA de la importación de servicios, respecto de la integración o no del impuesto a las ganancias (WHT) tomado a cargo del deudor, el trabajo de LUIS MARCELO NÚÑEZ<sup>72</sup> se aboca en profundidad a su análisis.

Este trabajo recorre las distintas posiciones de la doctrina y jurisprudencia, y los argumentos jurídicos y técnicos que las sustentan.

El autor, en posición que comparto, apoya la tesis restrictiva (el impuesto a las ganancias tomado a cargo por el pagador local) no es base del IVA de importación de servicios.

Los argumentos que sustentan la conclusión apuntada son los siguientes:

*das por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a SEIS (6) meses en el año fiscal". De esta norma se deduce que en caso de permanencia por plazos superiores a los 6 meses, el beneficiario del exterior debe inscribirse e ingresar el impuesto a las ganancias por el régimen de beneficiarios del país (presentación de declaraciones juradas anuales).*

62 Por ejemplo, los escribanos en el caso de venta de bienes o las entidades financieras que intervienen remesando el monto obtenido en concepto de alquiler de inmuebles.

63 El impuesto se determina previa deducción exclusiva de los gastos del personal que desarrolle tales servicios en el Estado Contratante en que se presten los mismos y los costos y gastos de los materiales aportados por el prestador a los fines específicos de la prestación convenida. Cabe aclarar que este CDI fue terminado por la República Argentina, perdiendo vigencia para los pagos que se realicen a partir del 01/01/2013.

64 El impuesto se determina previa deducción exclusiva de los gastos del personal en el Estado Contratante en el cual se prestan los servicios y los costos y gastos de cualquier equipo adquirido por el prestador a los fines específicos de realizar dicha asistencia.

65 El impuesto se determina previa deducción de los gastos directamente relacionados con tales actividades.

66 Ídem nota 65.

67 Ídem nota 65.

68 El impuesto se determina previa deducción de los gastos directamente relacionados a dicha actividad. No obstante, el impuesto en la fuente (retención) no podrá ser inferior al 5% del monto bruto de las regalías.

69 Ídem nota 65.

70 Ídem nota 65.

71 Ídem nota 65.

72 Op. cit. en nota 3.

- Principio de reserva de ley, en materia de base de cálculo<sup>73</sup>.
- Salvo probando la falsedad o simulación de los datos consignados en las facturas emitidas por el prestador del exterior, el Fisco no puede apartarse a los efectos del cálculo de la base imponible del IVA de los valores que surgen en forma expresa de tal documentación.
- La normativa en vigencia (art. 10, Ley de IVA) no define la plaza por lo que se desconoce si el valor corriente a considerar era el vigente en una plaza local o del exterior, debiendo prevalecer la plaza del prestador, por cuanto de aceptarse la tesis opuesta (plaza del pagador) ello implicaría la creación de categorías diferenciales de contribuyentes no previstas legalmente, y por otro lado es contrario a la regla de libre concurrencia (ínsito en el principio de neutralidad del impuesto), ello por cuanto de adicionarse en la base el impuesto a las ganancias se pondría en ventaja relativa a los proveedores locales que venden el mismo servicio al mismo precio de lista que el proveedor del exterior.

En nuestra opinión, el decreto reglamentario debería definir que el impuesto a las ganancias (WHT) no integra la base imponible del IVA importaciones de servicios.

#### II.4. Prestación de servicios por vía electrónica

La tecnología de la información y las comunicaciones (TIC) ha revolucionado la forma de hacer negocios, entre ellos la forma de suministro de los servicios.

En la Argentina, si bien han existido comisiones gubernamentales que han estudiado el tema en repetidas oportunidades (p. ej., en materia de comercio electrónico) no se observa normativa específica que regule a estas transacciones<sup>74</sup>.

La regulación específica de los servicios por vía electrónica que analice la realidad económica de las operaciones subyacentes, redundará en seguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para el Fisco, favoreciendo la realización de operaciones o la explotación comercial de los medios electrónicos, y preservando al mismo tiempo la recaudación fiscal.

Se propone analizar:

- Definición de servicios por vía electrónica, teniendo en cuenta los antecedentes de derecho comparado (p. ej., Directiva 2006/112/CE de la Unión Europea sobre servicios prestados por vía electrónica, impuesto a la renta peruano sobre servicios digitales, etc.).
- El tratamiento adecuado a los intereses económicos de nuestro país en materia de imposición sobre la renta y sobre el consumo sobre los servicios digitales o electrónicos<sup>75</sup>.

Respecto de la primera cuestión, cabe remitirnos a los siguientes antecedentes:

- La Directiva 2006/112/CE de la Unión Europea (Anexo II) detalla cuáles son los servicios que se consideran prestados por vía electrónica. Los mismos son:
  - Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;

73 En palabras de JOSÉ O. CASÁS: "Todo lo hasta aquí referido demuestra la importancia que revisten las bases de cálculo y el imperativo de que la ley acote a su mínima expresión la discrecionalidad administrativa, en tanto las bases se hallan íntimamente ligadas con la cuantía que habrán de alcanzar las prestaciones tributarias"; *"Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria"*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 647.

74 Una de las pocas excepciones está representada por el art. 16 de la RG (CA) 02/2010 (Ordenamiento de las Resoluciones Generales de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral) relativa a las transacciones concertadas electrónicamente, frente al Convenio Multilateral, la cual establece como criterio que las transacciones efectuadas por medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella se hallan encuadradas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral (ventas por correspondencia), disponiendo en su segundo párrafo que a los efectos de la atribución de ingresos prevista en el régimen general (art. 2) se entenderá que el vendedor de los bienes, o el locador de las obras o servicios, ha efectuado gastos en la jurisdicción del domicilio del adquirente o locatario de los mismos, en el momento en el que estos últimos formulen su pedido a través de medios electrónicos por Internet o sistema similar a ella.

75 Propuestas como las del Departamento del Tesoro norteamericano, que sugieren la imposición exclusiva en la jurisdicción del domicilio del vendedor/prestador deberían descartarse por menoscabar los intereses recaudatorios de los países importadores de este tipo de servicios como Argentina (U.S. Department of Treasury, 1996, *"Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce"*).



- Suministro de programas y su actualización;
  - Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
  - Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas y deportivas, científicas o de ocio;
  - Suministro de enseñanza a distancia.
- La definición de servicios digitales en el impuesto a la renta de Perú que comprenden los servicios utilizados en Perú que se pongan a disposición a través de Internet o cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o tecnologías utilizadas por Internet, o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de información.

En nuestra opinión, es conveniente establecer una definición de servicios digitales a los efectos de la aplicación del tratamiento de importación de servicios frente al impuesto a las ganancias e IVA.

Respecto del tratamiento a dispensar a esta tipo de servicios, en nuestra opinión debería tratárselo como los demás servicios prestados desde el exterior, aplicando como nexo el lugar de utilización económica, circunstancia que debería la ley presumir acaecida cuando el receptor o el obligado al pago del servicio es un residente argentino, o bien cuando quien deduce efectivamente el cargo del servicio de la base del impuesto a las ganancias es un residente argentino.

## **II.5. El régimen de pagos a beneficiarios del exterior (arts. 91 a 93, LIG) en materia de servicios internacionales**

El sistema de la LIG dispone dos modalidades de ingreso del impuesto:

- Régimen general o de beneficiarios del país
- Régimen especial de beneficiarios del exterior

El régimen de beneficiarios del exterior es regulado en el Título V LIG, el cual dispone innovaciones a la estructura básica del impuesto en el aspecto temporal del hecho imponible (el hecho imponible es instantáneo y no de formación sucesiva), el momento de imputación (criterio de percibido para todos los casos incluso empresas), y la base imponible (sobre base presunta en función de un porcentaje fijo sin admitir prueba en contrario sobre el monto bruto girado al exterior en lugar de aplicarse sobre base real de la ganancia neta gravable).

En materia de servicios, el régimen dispone presunciones de ganancia neta específicas en los siguientes supuestos de rentas de fuente argentina:

- Transporte internacional (art. 9, LIG)
- Agencias de noticias internacionales (art. 10, LIG)
- Operaciones de seguros o reaseguros (art. 11, LIG)
- Remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos (art. 12, primer párrafo, LIG)
- Honorarios y otras retribuciones por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole (art. 12, segundo párrafo, LIG)
- Explotación en el país de películas cinematográficas, cintas magnéticas, y otros medios de proyección de imágenes y sonidos desde el exterior (art. 13, LIG)
- Transferencia de Tecnología [art. 93, inciso a), apartado 1, LIG]: servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, sujetos a la ley de transferencia de tecnología
- Derechos de autor sujetos a los requisitos legales [art. 93, inciso b), primer parte, LIG]
- Artistas extranjeros que actúan transitoriamente en el país contratados por el Estado o por las entidades comprendidas en el art. 20, incisos e), f) y g) LIG [art. 93, inciso b), segunda parte]
- Sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país [art. 93, inciso d), LIG]
- Demás conceptos de renta por servicios no mencionados previamente [art. 93, inciso h), LIG]

Se propone analizar, desde el punto de vista de la legislación argentina:

- Los contratos de causa única con prestaciones múltiples, y los contratos con prestaciones con relación de interdependencia o relación de principal-accesorio en cuanto al encuadre legal (la legislación puede optar por la separación de las prestaciones, la aplicación del régimen legal de la prestación dominante<sup>76</sup>, la regla del mayor rendimiento fiscal, etc.).
- La aplicación del art. 93, inciso d), LIG (retribuciones por servicios personales) cuando son facturadas por entidades legales (p. ej., sociedades extranjeras) en que se agrupan o que emplean o contratan a las personas que ejecutan personalmente las tareas, ello teniendo en cuenta que dichas sociedades pueden agregar valor en la cadena (p. ej., gestión, administración, asistencia técnica, etc.).
- La problemática en torno a la configuración de asesoramiento (art. 12, segundo párrafo, LIG) con relación a las prestaciones que se traducen en provisión de *know-how*, la entrega de obras registrables bajo la ley 11.723 (derecho de autor), o en datos o contenidos que no involucran un consejo, un dictamen o una opinión.
- La problemática en torno a la configuración de la explotación en el país de medios de proyección de imágenes y sonidos desde el exterior (art. 13, LIG) en aquellos supuestos en que no se explota un derecho de distribución, reproducción o difusión en el territorio nacional sino un medio tecnológico (p. ej., servicios de IP o de conexión satelitar), es decir que el pago no retribuye la transmisión de los datos sino el acceso a tales datos.
- La problemática en torno a los pagos por explotación de los derechos de imagen, publicidad y otras prestaciones similares, complementarias de la actuación de artistas o deportistas quienes están presentes en forma transitoria en el país [art. 93, inciso d), LIG].
- El tratamiento de los pagos por obligaciones de no hacer o no competencia (no ejercicio de una actividad de servicios).
- La conveniencia de diseñar sistemas de designación de responsables en el país para actuar ante el Fisco por cuenta del beneficiario del exterior, en caso de percepción de retribuciones en forma habitual, sin configurar un establecimiento estable [art. 69, inciso b) LIG].
- La conveniencia de compatibilizar las categorías de pagos a beneficiarios del exterior con los ítems de rentas previstas en los CDI vigentes, de acuerdo a los MCOCDE y MCNU, pagadas a residentes alcanzados por sus beneficios.

Con relación a esta temática, DANIEL CALZETTA<sup>77</sup> ejemplifica sobre distintos casos de aplicación en la legislación argentina en que se dificulta hallar un concepto unívoco y preciso de fuente territorial en materia de servicios, entre otros:

- Asesoramiento técnico y transferencia de tecnología
- Servicios vinculados a consultas de bases de datos en el exterior<sup>78</sup>
- Servicios de telecomunicaciones y explotación de contenidos, cuyo análisis incluye la contratación de los servicios de comunicaciones satelitales, servicios de valor agregado a través de la explotación de música, imágenes, aplicaciones, videos que llegan al usuario a través de servicios de telecomunicaciones (telefonía móvil, Internet), etc.
- Servicios personales (intelectuales, profesionales, técnicos, artistas, etc.) prestados en el país en forma ocasional, en forma personal o agrupados en sociedades, y su vinculación con la explotación de derechos (p. ej., los derechos de imagen de un artista)
- Obligaciones de no hacer o no competencia (ejercicio de actividad de servicios)
- Cesiones del derecho de cobro sobre prestaciones de servicios ejecutadas o a devengar

Dicho autor también expone la problemática del encuadre de los servicios en el contexto de los CDI firmados por Argentina (basados en los Modelos de CDI de OCDE o Naciones Unidas), y en particular la disyuntiva entre el art. 7 (beneficios empresariales) y el art. 12 (regalías)<sup>79</sup>, el análisis del art. 5(3)b) (esta-

<sup>76</sup> Es la modalidad legislativa de fijar condiciones "*de minimis*" (que suele aplicar el IRC [USA] y sus regulaciones) para excluir a determinada función u operación de la aplicación de un régimen fiscal individual.

<sup>77</sup> Op. cit. en nota 4.

<sup>78</sup> A la luz de los fallos del TFN y CNACAF sobre el servicio de base de datos "Amadeus".

<sup>79</sup> En el cual encuadran servicios de asistencia técnica en muchos CDI y servicios técnicos, administrativos o de otra índole en otros.

blecimiento permanente de servicios) y la inexistencia de normas administrativas para la inscripción ante AFIP de un establecimiento permanente no constituido como sucursal, los casos de actuación de artistas y deportistas a través de sociedades.

En nuestra opinión, los casos identificados deberían ser contemplados por la LIG, no dejados librados a la interpretación de la jurisprudencia, la cual –aun justa y fundada– siempre es tardía<sup>80</sup>.

En tal sentido, en el caso de los contratos de causa única con prestaciones múltiples o con relación de interdependencia en cuanto al encuadre legal deberían en general aplicar el tratamiento de cada una de las prestaciones, salvo que alguna o algunas tengan carácter incidental o accesorio (regla “de minimis”), en cuyo caso debería aplicarse el tratamiento de la prestación dominante.

Con relación a la aplicación del art. 93, inciso d), LIG (retribuciones por servicios personales) cuando son facturadas por entidades legales (p. ej., sociedades extranjeras) en que se agrupan o que emplean o contratan a las personas que ejecutan personalmente las tareas, deberían tratarse de acuerdo al régimen aplicable a los servicios cuando las entidades actúen como vehículos para la percepción de las retribuciones de los artistas, deportistas, etc. sin cumplir una función comercial independiente de la persona contratada (p. ej., gestores o intermediarios independientes).

Con respecto a la problemática en torno a la configuración de asesoramiento o asistencia técnica, financiera o de otra índole (art. 12, segundo párrafo, LIG), las prestaciones que se traducen en provisión de *know-how*, la entrega de obras registrables bajo la Ley 11.723 (derecho de autor), o en datos o contenidos que no involucren un consejo, un dictamen o una opinión, en nuestra opinión debería establecerse una definición reglamentaria que compatibilice la práctica administrativa y la jurisprudencia sobre el concepto a fines del impuesto a las ganancias<sup>81</sup>, con la definición que aplica la Autoridad de Aplicación en materia de la ley de transferencia de tecnología (INPI)<sup>82</sup> (Ley 22.426) en aquellos casos de prestaciones de asistencia técnica, consultoría o servicios técnicos que involucren transferencia de tecnología.

Asimismo, se hace necesario precisar la problemática en torno a la configuración de la explotación en el país de medios de proyección de imágenes y sonidos desde el exterior (art. 13, LIG) en aquellos supuestos en que no se explota un derecho de distribución, reproducción o difusión en el territorio nacional sino un medio tecnológico (p. ej., Servicios de IP o de conexión satelital). En nuestra opinión, en aquellos casos en los cuales el pago no retribuye la transmisión de los datos sino el acceso a tales datos, los cuales se transmiten mediante un servicio de telecomunicaciones, no configuran rentas encuadradas en el art. 13, LIG.

Por otro lado, es necesario abordar en la legislación la problemática en torno a los pagos por explotación de los derechos de imagen, publicidad y otras prestaciones similares, complementarias de la actuación de artistas o deportistas quienes están presentes en forma transitoria en el país [art. 93, inciso d) LIG], dado que es común que tales pagos sean individualizables e independientes de las retribuciones derivadas de la actuación del artista o deportista en el país, por lo que deberían tratarse como un pago por la explotación de un intangible en el país [art. 93, inciso h), LIG] o bien bajo el art. 7 o 12 del CDI.

Respecto del tratamiento de los pagos por obligaciones de no hacer (no ejercicio de una actividad de servicios), como afirma DANIEL CALZETTA, en el dictamen de fecha 19/07/78 la Dirección General Impositiva entendió que no estaba sujeto a retención un pago por comisiones de compromiso por el hecho de no recibir un préstamo ya acordado por una entidad financiera del exterior, al no involucrar la colocación de un capital en el país. En el caso de pagos por no competencia (de actividad de servicios) la conclusión es la misma por cuanto su causa eficiente no es la prestación de un servicio en el país sino una obligación de no hacer.

80 Un ejemplo de ello es la familia de fallos sobre el sistema “Amadeus” para resolución de la CSJN, problemática que puede afectar a otros pagos al exterior (p. ej., sistemas de reservas de hoteles).

81 Por ejemplo, Dictamen (AFIP – DAT) 2/2000 que lo define: “...la definición de asesoramiento contemplada en el segundo párrafo del transcripto artículo 12, agrupa a todas aquellas prestaciones que signifiquen la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sea antecedente temporal o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de los cuáles se elaboran o transmiten, tal como lo sostiene en general la doctrina”.

82 A través de la Resolución (INPI) N° 328/2005 se define y enumera casos que constituyen asistencia técnica para la Ley de Transferencia de Tecnología y los que no lo son a efectos de dicha ley.

Finalmente sería conveniente establecer normas sobre las siguientes cuestiones:

- sistemas de designación de responsables en el país para actuar ante el Fisco por cuenta del beneficiario del exterior, en caso de percepción de retribuciones en forma habitual, sin configurar un establecimiento estable [art. 69, inciso b), LIG], disponiendo su inscripción ante la AFIP, el régimen de responsabilidad (p. ej., garantías) y los supuestos en que debieran actuar como responsables sustitutos (p. ej., cuando el beneficiario del exterior ya percibió la renta, o por otros supuestos en que medie una imposibilidad de retener).
- compatibilizar en la medida de lo posible las categorías de pagos a beneficiarios del exterior con los ítems de rentas previstas en los CDI vigentes, de acuerdo a los MCOCDE y MCNU, pagadas a residentes alcanzados por sus beneficios

## II.6. Los CDI

Los CDI son instrumentos de derecho público internacional que fijan obligaciones recíprocas entre los Estados Contratantes pero establecen derechos subjetivos a favor las personas cubiertas por tales CDI.

En los Modelos de CDI más utilizados (OCDE, "MCOCDE"; y Naciones Unidas: "MCNU") no se distingue a los servicios como una categoría individual.

- Los servicios pueden quedar encuadrados en los siguientes ítems de ingresos:
- Beneficios de empresa (art. 7, MCOCDE - MCNU).
- Establecimiento Permanente (art. 5, MCOCDE - MCNU)<sup>83</sup>
- Navegación Marítima y Aérea (art. 8, MCOCDE - MCNU)
- Servicios Personales Independientes (art. 14, MCNU)
- Servicios Personales Dependientes (art. 15, MCOCDE - MCNU)
- Honorarios de Directores (art. 16, MCOCDE - MCNU)
- Artistas y Deportistas (art. 17, MCOCDE - NU)
- Funciones Públicas (art. 19, MCOCDE - MCNU)
- Profesores y Estudiantes (art. 20, MCOCDE - NU)
- Intereses (art. 11, MCOCDE - MCNU)<sup>84</sup>
- Regalías (art. 12, MCOCDE - MCNU)<sup>85</sup>
- Otras rentas (art. 23, MCOCE - MCNU)<sup>86</sup>

Se propone analizar, desde el punto de vista de los CDI firmados por la República Argentina:

- Análisis de conveniencia en la firma de CDI teniendo en cuenta:
  - La renuncia del Fisco a la recaudación derivada de las retenciones en la fuente (WHT) atento a la limitación en la tasa de retención (p. ej., art. 11, intereses y 12 regalías) o su exención (p. ej., art. 7 beneficios de empresas), para aquellos servicios sobre los cuales la legislación doméstica aplica WHT o las aplica a tasa más alta, respectivamente.
  - Sectores de servicios que salen a conquistar mercados en el exterior (a través de la presencia comercial o de exportaciones de servicios), en cuyo caso los CDI potencian su rentabilidad y competitividad al reducir o evitar la doble imposición internacional.

83 Los aspectos vinculados con el sector de servicios dentro del art. 5 de EP son los siguientes: (i) obras de construcción (art. 5.3, a) MCOCDE y MCNU), (ii) EP de servicios (art. 5.3, b) MCNU), y (iii) pagos de primas de reaseguros y seguros (art. 5.6, párrafo MCNU), y (iv) reaseguros (CDI firmados por la República Argentina con España, Reino Unido, Dinamarca, Bélgica, Suecia, Canadá, Noruega, Países Bajos, Australia, Finlandia).

84 Cuando se trata de operaciones financieras concertadas por bancos, sociedades financieras, sociedades de *leasing*, de *factoring*, y otros intermediarios financieros, los ingresos pueden encuadrarse como "servicios financieros", lo cual no inhibe la aplicación del art. 11 CDI.

85 Encuadran como "servicios" ciertos derechos de autor (previsto en el MCOCDE y MCNU), la asistencia técnica, administrativa y de otra índole, y los servicios técnicos (previstos en algunos CDI firmados por Argentina).

86 Encuadran en este artículo los servicios no calificados como Beneficios de Empresas ni bajos los artículos de servicios dependientes, servicios independientes, regalías, función pública, ingresos de profesores y estudiantes, o de artistas y deportistas (p. ej., pagos por obligaciones de no hacer relativos al ejercicio de una actividad personal).

Con relación a la primera cuestión (análisis de conveniencia de la firma y mantenimiento de CDI por países como Argentina), en nuestra opinión el hecho mismo de la creciente firma de CDI en vigencia (incluso por países no desarrollados)<sup>87</sup> y la evidencia que los impuestos juegan un papel relevante a la hora de determinar la localización de las inversiones, por lo menos en comparación con otras localizaciones aproximadamente equivalentes y luego de eliminar las locaciones no elegibles<sup>88</sup>, lleva a aceptar la tesis que los CDI tienden a evitar o mitigar la doble imposición (y más recientemente, la no imposición), mediante la "depuración" de las cargas fiscales excedentes sobre los flujos de bienes, capitales y servicios en el ámbito internacional. Esta circunstancia conduce a mejorar el clima de inversiones del país receptor, y con ello a incrementar el comercio e inversión desde el país de residencia del exportador o inversor.

Con relación a la segunda cuestión (conquista de mercados por parte de empresas de servicios), una variedad de empresas de capital argentino (p. ej., consultoría, servicios de informática, ingeniería, etc.) presentan un estadio avanzado de evolución de sus negocios, con posibilidades reales de competir a escala global. En tales condiciones, la fase de crecimiento natural en que se encuentra la empresa requiere su expansión a través de procesos de radicación de unidades de negocio en el exterior (p. ej., por compra de empresas o por instalación de filiales o sucursales). La vigencia de CDI que protejan a tales inversores nacionales del fenómeno de la doble imposición por efecto de los impuestos aplicados en el país huésped puede ser una precondition para la viabilidad de tales proyectos de expansión.

Finalmente, muchos países de la región sudamericana (Chile, Colombia, Perú, Brasil, Uruguay) están llevando adelante una política de firma continua de nuevos CDI. Esta situación les da una ventaja relativa frente a inversores buscando un país de la región como base regional de su empresa o proyecto.

## II.7. Los precios de transferencia en materia de servicios

### II.7.1. Servicios de bajo valor agregado

Es necesario remitirse en esta materia a la legislación doméstica de Estados Unidos de América en materia de Precios de Transferencia en relación con servicios intragrupo.<sup>89</sup>

Tales regulaciones establecieron, como regla general, que el Fisco estadounidense ("Internal Revenue Service" o IRS) puede alocar ingresos para reflejar un valor de mercado a los servicios de marketing, gerenciales, administrativos, técnicos o de otra índole realizados por un miembro de un grupo económico en beneficio de, o por cuenta de, otro miembro. Cuando tal valor de mercado fuera apropiado, las regulaciones indicaban que tal cargo debería ser el valor que hubiese cargado por servicios similares y bajo circunstancias similares en transacciones con independientes.

Asimismo, el monto debería ser consistente con el beneficio relativo esperado, basado en hechos conocidos en el momento de la prestación del servicio, aun si tales beneficios anticipados no se realizaran. Sin embargo, las regulaciones preveían que el cargo "*arm's length*" fuera igual a los costos o erogaciones incurridas por el prestador de los servicios en el desarrollo de los mismos (a menos que el prestador estableciera un cargo más apropiado según el principio de valor de mercado), cuando los servicios no fueran parte integral de las actividades comerciales del prestador o prestatario.<sup>90</sup>

87 Actualmente se estima que existen más de 3.000 CDI en el mundo basados en los MCOCDE y MCNU, de los cuales más de 2/3 corresponden a países no integrantes de la OCDE (siendo el país no OCDE uno de los Estados Contratantes o ambos).

88 JAMES HINES Jr., *Lessons from Behavioral Responses to International Taxation* 52 NT'L TAX J. 305-22, Junio 1999. Esta tesis ha sido puesta en duda por otros autores, por ejemplo ANTONIO H. FIGUEROA, "*Proyecto de Tratado Tributario Bilateral para Evitar la Doble Imposición Internacional*", Revista de Tributación N° 3, AAEF, p. 115. Existe un estudio empírico (RONALD B. DAVIES "*Tax Treaties, Renegotiations, and Foreign Direct Investment*", University of Oregon, Junio 2003), el que concluye que la renegociación de CDI no posee impacto robusto en la promoción de la inversión directa extranjera. Por otro lado, existe otro estudio empírico (ERIC NEUMAYER, "*Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?*", Department of Geography and Environment, London School of Economics and Political Science, Febrero 2006), que demuestra dentro de las premisas de trabajo utilizadas por el investigador que los países en desarrollo que han suscripto mayor número de CDI con Estados Unidos y otros países exportadores de capital, reciben mayor volumen de inversión directa extranjera, proveniente de tales países, observando una correlación positiva entre CDI e inversión directa con respecto al grupo de países en vías de desarrollo considerados de ingreso medio (definido como Ingreso Bruto Nacional "*per capita*" mayor de U\$S 745).

89 Internal Revenue Code, Section 1. 482-2 (b) (Fed. Reg. 5849, April 16, 1968).

90 Estas regulaciones están en línea con lo expresado por los Lineamientos de la OCDE (párrafo 7.37) respecto de no agregar margen a las costos de prestar un servicio cuando la determinación de tal margen implica una carga ad-

En septiembre de 2003, el Departamento del Tesoro y el IRS emitieron una propuesta de modificación a las normas relacionadas con servicios intragrupo y en agosto de 2009<sup>91</sup> se emitieron las Regulaciones Finales (Treas. Reg. Section 1.482-9).

### II.7.2. Servicios intragrupo

Los servicios distintos de los de “bajo valor agregado” los denominamos “servicios intragrupo”.

#### II.7.2.1. Directivas de la OCDE (1995)

Para determinar el precio basado en el principio de plena competencia la cuestión debe ser considerada tanto desde la posición del sujeto que presta el servicio (con particular atención a los costos que debe afrontar), como la de quien lo recibe (con referencia especial al valor que el servicio representa para este y a cuánto habría estado dispuesto a pagar por el mismo servicio una empresa independiente).

Asimismo, como afirma CECILIA GOLDEMBERG<sup>92</sup>: “*Las consideraciones especiales que realizan las Guías para apreciar si las condiciones acordadas o impuestas en las prestaciones de servicios entre integrantes del grupo multinacional responden al principio arm's length se focalizan en dos aspectos: si los servicios concretamente han sido prestados y si el cargo por los mismos responde al precio que hubieran pactado partes independientes*”.

El método a utilizar para la determinación de los precios de transferencia debe ser determinado de conformidad con los Capítulos I, II y III de las directivas. En particular se establece que los métodos que comúnmente se deberían utilizar son:

- **Precio comparable no controlado (CUP):** este es de aplicación cuando existe un servicio comparable proporcionado entre empresas independientes en el mercado del destinatario en circunstancias comparables, o cuando la empresa vinculada que lo presta también lo hace a sujetos independientes. (ej., servicios de contabilidad, auditoría, legales, computación, etc.).
- **Costo más beneficio (CPM):** cuando no es posible aplicar el método anterior se aplicará este método el cual requiere consistencia entre las transacciones controladas y no controladas en las categorías de costos que están incluidas.

Sólo en casos excepcionales las Directivas prescriben la utilización de métodos distintos a los comentados precedentemente. Es importante resaltar que las Directivas no recomiendan la regla de mejor método, a diferencia de lo que ocurre con las normas argentinas<sup>93</sup>. Con lo cual bajo las normas OCDE un contribuyente no está sujeto a la inseguridad jurídica inherente a la facultad del Fisco de realizar ajustes bajo el argumento de la mejor adaptación a la transacción de un método distinto al utilizado por el contribuyente.

También es necesario destacar que, a diferencia de lo que sucede bajo nuestra legislación doméstica, la parte interviniente en la transacción sujeta a análisis será aquella cuyas funciones, riesgos e intangibles sean los menos complejos en relación con la contraparte y, también, aquella cuyos datos sobre rentabilidad sean confiables y se encuentren disponibles. Apartándose de lo establecido por las Directi-

ministrativa tal que no justifica el incremento de base imponible que tendría el Fisco de la parte prestadora del servicio.

91 Fed. Reg. 38830 (4 de agosto de 2009).

92 Op. cit. en nota 5.

93 Artículo 21.1, Decreto Reglamentario, LIG. La regla del “mejor método” obliga al contribuyente a analizar todos los métodos posibles e ir descartándolos hasta determinar cuál es el más apropiado de acuerdo con el tipo de operación. Esta norma sigue, tal cual analizaremos, los preceptos de las regulaciones de los Estados Unidos de América. Por el contrario, se distancia de lo establecido por las Directivas de la OCDE. Es importante resaltar que la aplicación de este criterio quita seguridad jurídica al contribuyente. Nada imposibilita a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), luego de cuatro años de efectuada la operación, cuestionar el método seleccionado por el contribuyente. Un ejemplo de los extremos a los cuales puede llevar la regla del mejor método lo encontraremos en la jurisprudencia de la India que se analizará. Por supuesto, la crítica a esta regla no se limita al ámbito de los servicios intragrupo sino a todo tipo de transacción entre sujetos vinculados. En este caso nuestra legislación debería seguir el ejemplo de la normativa del Brasil donde no existe previsión alguna sobre el tema y es más, el contribuyente puede cambiar el método dependiendo de su conveniencia (Natale, Marcelo y Dinice, Horacio; “*El Impacto de las Normas de Precios de Transferencia de Brasil en las Transacciones con la Argentina*”; Revista de Derecho Fiscal N° 2; Mayo/Junio 2007; Ed. LexisNexis; 2007; p. 223 y sig).

vas, el artículo 9, de la Resolución General (AFIP) 1122, dispone que *para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios, deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local*. Nos encontramos ante una gran limitación de la norma, que acota las posibilidades de control a los límites de las empresas locales. Es aquí donde el fisco debería ampliar su visión y utilizar la información que proviene de la *Testy Party* a los efectos de verificar si el precio pagado por un servicio cumple con el principio *arm's length*. Hoy la norma ha quedado desactualizada y vemos aquí una oportunidad de mejora, que el Fisco no debería desaprovechar.

Otro tema relevante es si el precio correspondiente por el servicio intragrupo debe o no incluir un margen de utilidad para la empresa que lo prestó. No existen dudas que una empresa que actúa bajo el régimen de libre competencia normalmente prestaría sus servicios con miras a obtener una utilidad determinada (costo más margen). Sin embargo, en las Directivas se plantea que existen circunstancias en donde una empresa independiente pudiera no obtener una utilidad por la prestación de servicios (ej., cuando los costos del proveedor exceden el precio de mercado pero el sujeto está de acuerdo en proporcionar el servicio por que existen sinergias que provocan beneficios colaterales en otras actividades de la compañía que permiten que se incremente la utilidad total). En el caso de servicio intragrupo esta situación se podría originar cuando el servicio no es parte de la actividad usual de la empresa asociada que lo presta, sino que es dado en forma incidental para comodidad de los miembros del grupo multinacional.

Como se puede apreciar dentro de los lineamientos de la OCDE no encontramos recetas determinadas para establecer qué servicios se pueden cargar al costo y cuál otros no. Sólo se proveen ciertos lineamientos que implican necesariamente un margen significativo de discrecionalidad tanto para el contribuyente como para la administración fiscal. De esta forma se crean grandes focos de conflicto en la relación fisco-contribuyente, en particular, en el caso de los países exportadores de servicios intragrupo, puesto que es razonable que las autoridades fiscales pretendan que una compañía que presta servicios a una empresa vinculada agregue cierto *mark up* sobre el costo del servicio prestado<sup>94</sup>. Ante esta situación, y más allá de las limitaciones que se expondrán seguidamente, las legislaciones domésticas deberían, para cierto tipo de servicios intragrupo de bajo valor agregado, establecer “puertos seguros”, respetando lo establecido en el apartado E), del Capítulo IV, de las Directivas de la OCDE. De esta forma se acotarían los litigios con las administraciones tributarias por lo menos para esta categoría de servicios. Adicionalmente le permitiría asegurar un ingreso fiscal con un bajo costo de fiscalización. Este tipo de tratamiento ha tenido un gran desarrollo en las legislaciones de los Estados Unidos de América, tal cual analizaremos en profundidad en el próximo capítulo, Brasil, México, Suiza y Australia.

La Argentina históricamente ha sido un país receptor de servicios intragrupo. Ante esta situación es razonable la falta de desarrollo de normativa específica en la materia. Pero en los últimos años, en particular después de la salvaje devaluación del Peso Argentino del año 2002, varios grupos económicos multinacionales han instalados sendos Centros de Servicios Compartidos en el país con la intención de prestar distintos tipos de servicios a empresas vinculadas. Esta situación, sumada a que por el solo hecho del avance de las comunicaciones el flujo de servicios intragrupo ha crecido exponencialmente, amerita que nuestra legislación incorpore ciertos parámetros específicos a cumplir por los contribuyentes que receptan y proporcionan servicios intragrupo, en particular cuando los mismos son cuantificados utilizando algún método indirecto. De esta forma se podría incrementar la seguridad jurídica, requisito esencial para que lograr un incremento significativo y sostenible de inversión directa en materia de servicios.

#### II.7.2.2. Normas del Código Fiscal de Estados Unidos

Las normas sostienen que nos encontramos en presencia de un “servicio intragrupo” en la medida que un sujeto perteneciente a un grupo económico desarrolle cualquier actividad que resulte en un beneficio para otro u otros miembros de tal grupo<sup>95</sup>. A estos fines, se define como “actividad”<sup>96</sup> el desarrollo de funciones, la asunción de riesgos, o el uso por parte del prestador de bienes tangibles, intangibles

94 En forma inversa, en los países importadores de servicios, los fiscos son reticentes a aceptar que en los servicios intragrupo se incorpore algún *mark up*. Esta disparidad de criterios desemboca en un solo hecho, la doble imposición.

95 Treas. Reg. Section 1.482-9 (l)(1).

96 Treas. Reg. Section 1.482-9 (l)(2).

u otros recursos, habilidades, o conocimiento tal como, la habilidad para tomar ventaja de situaciones o circunstancias favorables. Ello también incluye poner a disposición del prestatario cualquier posesión u otros recursos del prestador<sup>97</sup>.

Asimismo, se define que existirá un “beneficio” si dicha actividad genera en forma directa un incremento razonablemente identificable de valor económico o comercial que mejora la posición comercial del prestatario del servicio, o que puede razonablemente anticiparse que así lo hará<sup>98</sup>. Es decir, que agregue valor al receptor del servicio.

El beneficio puede resultar para el propietario de un intangible si el prestador realiza una actividad por la cual se prevé razonablemente que se incrementará el valor del intangible. Por ejemplo, si una subsidiaria encargada de la distribución de productos realiza actividades de marketing que incrementan el valor de la marca a nivel local cuya propiedad es de la casa matriz del exterior. De cierta forma, las regulaciones sientan la base teórica para la alocaión de ingresos por intangibles independientemente de la propiedad de los mismos<sup>99</sup>.

### II.7.3. Acuerdos de distribución de costos (*Cost Sharing Agreements*)

Otro tema relevante en materia de servicio intragrupo son los Acuerdos de Distribución de Costos (*Cost Sharing Agreements* o “CSA”) o su variante los Contribución de Costos (*Cost Contribution Agreement*, o “CCA”) <sup>100</sup>. Los mismos tienen dos objetos:

- Compartir los costos y riesgos de desarrollar, producir, u obtener activos, servicios, o derechos.
- Determinar la naturaleza y magnitud de los intereses de cada participante en esos activos, servicios, o derechos.

Cada aporte del participante en el acuerdo de contribución global debe ser consistente con la porción de participación del mismo en los beneficios esperados que se recibirán bajo el acuerdo. Además, cada participante tendrá derecho a obtener un beneficio de su participación en el Acuerdo en forma individual como un propietario real de eso y no como una licencia, y sin pagar una regalía u otro tipo de desembolso a ninguna parte por esa participación. De igual manera, cualquier otra parte tendrá que pagar una cantidad adecuada al participante (por ejemplo, una regalía) por explotar alguna parte o toda la participación del participante.

En el Párrafo 8.7 se aclara que si bien el caso más común es que se utilice este tipo de acuerdos para el desarrollo en común de activos intangibles<sup>101</sup>, en donde cada participante recibe una porción de los derechos de la propiedad desarrollada, los Acuerdos de Contribución de Costos no necesariamente están limitados a esta actividad. Estos pueden tener por objeto cualquier actividad financiada en común o por el hecho de compartir costos y riesgos, para desarrollar o adquirir propiedad o para obtener servicios. Por ejemplo, las empresas pueden decidir agrupar sus recursos para adquirir servicios administrativos que estén centralizados, o para el desarrollo de campañas de publicidad comunes para los mercados de los participantes.

En estos acuerdos el principio *arm's length* se cumple si las contribuciones del participante son coincidentes con lo que una empresa independiente hubiera acordado contribuir bajo circunstancias comparables tomando en consideración los beneficios que razonablemente hubiera esperado obtener del acuerdo. Si bien no existe una regla que pueda ser aplicada en forma universal para determinar si el

97 Puede observarse que esta definición amplia de actividad incluye transacciones de servicios que involucran la transferencia o cesión de uso de propiedades tangibles o intangibles.

98 Treas. Reg. Section 1.482-9 (l)(3)(i).

99 Sin embargo, no será necesario establecer un valor separado si la compensación por sus actividades del distribuidor está contenida en los términos del acuerdo de distribución [Treas. Reg. Section 1.482-4 (f)(4)(i)].

100 La diferencia entre los CSA y los CCA consiste en que bajo los CSA la prestación del servicio la lleva a cabo la casa matriz u otra entidad o unidad del grupo en forma centralizada, mientras que en el caso de los CCA varias empresas vinculadas comparten los costos y riesgos para obtener bienes o servicios en forma conjunta (p. ej., servicios de management, desarrollo de campañas publicitarias globales, etc.).

101 El reflejo de esta Directiva en las regulaciones de los Estados Unidos de América (lo constituían los “*Cost Sharing Agreement*”, los cuales sólo contemplaban la posibilidad de que los acuerdo tuvieran como objeto el desarrollo de activos intangibles. Con las modificaciones dispuestas en el año 2006 se incorporó la figura de los Acuerdos de Servicios Compartidos los cuales pueden versar sobre servicios intragrupo.



## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

aporte de cada participante es consistente con el beneficio que obtendrá por participar en el Acuerdo, en el caso de los servicios intragrupo se pueden establecer ciertos parámetros de asignación (o prorrateo) como ser: ventas, unidades usadas, producidas, o vendidas, utilidad bruta o de operación, el número de empleados, el capital invertido, etc. La regla fundamental es que el factor de asignación de los costos sea apropiado en función de la naturaleza del Acuerdo y de los beneficios esperados.

Las directivas también prescriben que más allá del contenido formal del Acuerdo la naturaleza de la contribución es lo que determinará el tratamiento fiscal a otorgar a los cargos.

Por último, se establece que el acuerdo basado en el principio *arm's length*, deberá satisfacer las siguientes condiciones:

- Los participantes serían únicamente aquellas empresas que esperarían obtener beneficios mutuos del Acuerdo, ya sea en forma directa o indirecta (y no únicamente por llevar a cabo parte o toda la actividad).
- El acuerdo indicaría la naturaleza y magnitud de los beneficios de cada participante en función de su inversión en el Acuerdo. Esto es menos complejo en materia de servicios que en relación al desarrollo de intangibles.
- No se efectuarían pagos adicionales a las contribuciones del Acuerdo.
- La porción de contribuciones estaría determinada de una manera adecuada usando un método de asignación que mostrara los beneficios esperados del acuerdo.
- El acuerdo permitiría pagos de equilibrio o modificar después de un período razonable en el futuro la asignación de contribuciones para mostrar los cambios en las porciones proporcionales de los beneficios esperados entre los participantes.

Es importante, en especial en materia de servicios intragrupo, que la normativa Argentina recepte lo establecido en las Directivas en materia de Acuerdos. Si bien los mismos en ningún momento suplen la necesidad de que exista sustancia en las transacciones entre sujetos vinculados, constituyen un elemento de juicio absolutamente relevante a la hora de fiscalizar el cumplimiento del principio *arm's length* por parte de los contribuyentes que prestan o reciben servicios de sujetos vinculados. Por otro lado, la existencia de una legislación doméstica que establezca detalladamente qué condiciones se deben satisfacer para la celebración de los Acuerdos de Contribución de Costos, permitiría a aquel inversor que deba tomar la decisión sobre la conveniencia o de localizar, por ejemplo, un Centro de Servicios Compartidos en el país, tener un parámetro objetivo que le permita prever qué condiciones deberá cumplir para operar en el país. Es decir, provee mayor seguridad jurídica a todo el sistema.

Se propone analizar, desde el punto de los países importadores de capital como Argentina:

- Si es conveniente la aplicación de las Directivas de la OCDE en materia de CSA, y en particular:
  - ¿Debe regularse la aceptación de gastos distribuidos por la casa matriz, casa central u otras entidades del grupo societario, fijando criterios ciertos o pautas objetivas de admisibilidad de gastos deducibles (p. ej., caso de Uruguay, España, etc.)?
  - ¿Qué requisitos sustanciales (criterio económico basado en el principio *arm's length*) y formales (informe de auditor independiente aplicando normas contables internacionales, formalización de un contrato, etc.) deberían cumplirse para la admisibilidad de la deducción de los gastos comunes?
  - ¿Deben establecerse normas antielusivas específicas (SAAR) contra el uso indebido de deducciones en entidades residentes en el país derivado de la distribución de costos comunes no destinados a beneficiar el negocio de la unidad local, al margen de la reacción que pudiera provenir de la jurisprudencia<sup>102</sup>?

En nuestra opinión, es conveniente regular la metodología específica en materia de CSA, disponiendo la deducción de los cargos compartidos incurridos por la casa matriz u otras unidades del grupo en beneficio de la entidad residente en el país cuando cumplan determinados requisitos sustanciales (principio *arm's length* sobre la base de las Directivas) y formales (adocumentación de los gastos, informe de

102 Fallos: "Citibank N.A.", Corte Suprema de Justicia, 1979, "Citibank NA c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición", CNACAF Sala I, de fecha 08/08/1985; "J. Walter Thompson Argentina S.A.", CNACAF, sala I, de fecha 24/08/2006, y "Hoteles Sheraton Argentina S.A.", TFN, sala A, de fecha 06/03/2012.

auditor independiente validando la existencia de los gastos y la metodología de distribución, formalización de un contratos, etc.<sup>103</sup>), ello perjuicio de las normas antielusivas específicas que se disponga para evitar abusos.

#### **II.7.4. Metodología para servicios de bajo valor agregado**

Como antecedente relevante en la materia vale remitirnos a la legislación doméstica de Estados Unidos de Norteamérica en materia de Precios de Transferencia en relación con servicios intragrupo<sup>104</sup>.

Tales regulaciones establecieron, como regla general, que el Fisco estadounidense ("Internal Revenue Service" o IRS) puede alocar ingresos para reflejar un valor de mercado a los servicios de marketing, gerenciales, administrativos, técnicos o de otra índole realizados por un miembro de un grupo económico en beneficio de, o por cuenta de, otro miembro. Cuando tal valor de mercado fuera apropiado, las regulaciones indican que tal cargo debería ser el valor que hubiese cargado por servicios similares y bajo circunstancias similares en transacciones con independientes.

Asimismo, de acuerdo a dicha normativa el monto debería ser consistente con el beneficio relativo esperado, basado en hechos conocidos en el momento de la prestación del servicio, aun si tales beneficios anticipados no se concretaran. Sin embargo, las regulaciones prevén que el cargo "*arm's length*" deba ser igual a los costos o erogaciones incurridas por el prestador de los servicios en el desarrollo de los mismos, cuando los servicios no fueran parte integral de las actividades comerciales del prestador o prestatario (servicios de bajo valor agregado).<sup>105</sup>

En septiembre de 2003, el Departamento del Tesoro y el IRS emitieron una propuesta conjunta de modificación a las normas relacionadas con servicios intragrupo y en agosto de 2009<sup>106</sup> se emitieron las Regulaciones Finales (Treas. Reg. Section 1.482-9).

Se propone analizar, desde el punto de los países importadores de capital como Argentina:

- Si es conveniente disponer normas específicas en materia de metodología específica aplicable en materia de servicios de bajo valor agregado, en particular:
  - Régimen de "puertos seguros" (*safe haven*)
  - Acuerdos de Precio Anticipados (APA)

En nuestra opinión, los países importadores de capital que no cuentan con acceso a información de detalle de las contrapartes del exterior de la empresa argentina (p. ej., por no contar el país con una red extensa de CDI o de tratados de intercambio de información tributaria -TIEA-), tienen una ventaja al regular sistemas de "puerto seguro" por el cual establecen niveles de rentabilidad aceptable para aquellas actividades que se asocian a márgenes relativamente estables y globalmente similares (bajo valor agregado). La legislación en cuestión debería considerar al "*safe haven*" como indicadores de rentabilidad, admitiendo con amplitud la prueba en contrario a cargo del contribuyente cuando los márgenes del negocio han sido inferiores al nivel indicado.<sup>107</sup>

Asimismo, los APA generan un efecto similar que en su forma representan acuerdos bilaterales entre el Fisco y las empresas (pudiendo ser tripartitos, con la participación de otro Fisco) a través de los

103 Tal como establece la normativa española (Ley 36/2006) en lo relativo a la necesidad de analizar "*la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias*", según referencia de CECILIA GOLDEMBERG, op. cit. en nota 5.

104 Internal Revenue Code, Section 1.482-2 (b) (Fed. Reg. 5849, 16 de Abril de 1968).

105 Estas regulaciones están en línea con lo expresado por los Lineamientos de la OCDE (Párrafo 7.37) respecto de no agregar margen a los costos de prestar un servicio cuando la determinación de tal margen implica una carga administrativa tal que no justifica el incremento de base imponible que tendría el Fisco de la parte prestadora del servicio.

106 Fed. Reg. 38830 (4 de agosto de 2009).

107 CECILIA GOLDEMBERG, op. cit. en nota 5, en cuyo trabajo puntualiza: "*La inexistencia de un mercado en el país para este tipo de operación analizada o de existir, la ausencia de documentación pública sobre los precios, dificulta en extremo la determinación del precio de mercado y es por ello que aflora la inquietud en cuanto a si no sería conveniente y práctico la adopción de márgenes fijos o su incorporación aun cuando parcial, en regímenes de safe harbour que faciliten el tratamiento de los precios de transferencia*", trayendo a colación el draft de la sección sobre puertos seguros en Capítulo IV de las Directivas, documento que fuera sometido a discusión pública entre el 6 de junio y el 14 de septiembre de 2012 por la OCDE.

cuales se acuerda la metodología aceptable para determinar los precios de transferencia durante su término de vigencia, con revisiones periódicas para detectar la eventual necesidad de ajustes.

### **II.7.5. Metodología para servicios intragrupo**

Como antecedente relevante en la materia vale remitirnos a las Directivas, Capítulo IV en relación a los servicios intragrupo.

Argentina históricamente ha sido un país receptor de servicios intragrupo. Ante esta situación es razonable la falta de desarrollo de normativa específica en la materia.

No obstante, en los últimos años, varios grupos económicos multinacionales han instalado en el país (como cabeza de proyecto) Centros de Servicios Compartidos (CSC) en el país con la intención de prestar distintos tipos de servicios a empresas vinculadas. Esta situación, sumada a que por el solo hecho del avance de las comunicaciones el flujo de servicios intragrupo ha crecido exponencialmente, amerita evaluar si es conveniente que nuestra legislación incorpore ciertos parámetros específicos a cumplir por los contribuyentes que receptan y proporcionan servicios intragrupo, en particular cuando los mismos son cuantificados utilizando algún método indirecto y de esta forma incrementar la seguridad jurídica, requisito esencial para que lograr un incremento significativo y sostenible de inversión directa en materia de servicios.

- Se propone analizar, desde el punto de los países importadores de capital como Argentina
  - Si es conveniente la aplicación de las Directivas en materia de servicios intragrupo en general, y en particular:
  - Si debe derogarse la restricción prevista en el art. 9 de la RG (AFIP) 1.122/2001, que dispone que el método y el análisis de comparabilidad en materia de precios de transferencia *"deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local"*.
  - Si es conveniente adoptar una regulación específica en materia de Centros de Servicios Compartidos y qué lineamientos debería contener dicha regulación.

En nuestra opinión, debería derogarse el art. 9 de la RG (AFIP) 1.122/2001 por cuanto en materia de servicios intragrupo suele aplicarse el método de margen neto de transacción en cuyo caso la parte testada (*"tested party"*) por razones de representatividad, suele ser la entidad del exterior, y entrar en conflicto con los artículos 14 y 15, LIG, porque restringe las posibilidades de selección del método más apropiado, y además puede derivar, en determinados casos y especialmente cuando se trata de la importación de servicios que no representan insumos básicos o principales, a resultados poco confiables y hasta inconducen-tes, incluso en contra de los intereses del Fisco<sup>108</sup>.

Por otro lado, es conveniente adoptar una regulación (al igual que en materia de CSA) en materia de Centro de Servicios Compartidos (CSC) con el objeto de materializar el principio de neutralidad en la exportación de servicios desde CSC localizados en el país, básicamente desgravando a las facturaciones en IVA y admitiendo el cómputo de los créditos de impuestos por pagos desde la unidades usuarias del exterior<sup>109</sup>. Del mismo modo, en caso que el CSC pague al exterior servicios afectados a la operatoria, debería disponerse un régimen previsible desde el punto de vista de la deducción de cargo, el criterio de integración al monto de ingresos facturado y el WHT aplicable.

108 CECILIA GOLDEMBERG, op. cit. en nota 5, quien destaca acertadamente: *"No debe confundirse, en materia de servicios, el énfasis que debe colocarse en la situación del prestatario para verificar si la prestación del servicio responde a la contratación que hubiera efectuado un tercero con vistas al beneficio probable que pueda obtener, con el análisis valorativo el que, necesariamente, debe poner énfasis en la rentabilidad del prestador, a excepción de la posibilidad de contar con un comparable que permita aplicar el CUP"*.

109 Aun sin configurar una renta de fuente argentina, a pesar de la restricción del cómputo (art. 168, LIG).



## CUESTIONES LITIGIOSAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN LAS IMPORTACIONES DE SERVICIOS

**LUIS MARCELO NÚÑEZ**

### I. COMENTARIOS PRELIMINARES

En función de las directivas impartidas sobre el Tema I “Prestación de servicios en el exterior: problemática de su tratamiento fiscal” de las presentes Primeras Jornadas de Tributación Internacional, el objetivo que perseguimos consiste en analizar un aspecto que suele ofrecer dificultades y situaciones de conflicto en la determinación de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en los casos de importación de servicios.

Desde la perspectiva local trazaremos un recorrido por los antecedentes normativos, las opiniones de la doctrina especializada y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que han abordado esta temática, para luego formular algunas conclusiones sobre el particular.

Se tendrá en cuenta la radical importancia que reviste en el derecho tributario la delimitación cuantitativa de lo que, en definitiva y de corresponder, constituirá la obligación tributaria líquida y exigible.

Se ha dicho que la base imponible “constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos”<sup>1</sup>.

Tal como tiene dicho el profesor emérito José O. Casás: “El elemento material de la *hipótesis de incidencia* tributaria requiere, una vez verificado el hecho imponible, ser mensurado a fin de cuantificar el mandato de pago abstractamente definido por la ley y traducirlo en una suma líquida y exigible. Ello así, en tanto el aludido aspecto en su núcleo esencial posee dimensiones propias y, dentro de ellas, una a la cual la ley le asigna relevancia jurídica al momento de asignar valor numérico a la prestación pecuniaria”<sup>2</sup>.

Para Geraldo Ataliba: “...la base imponible es un atributo de un aspecto (el material) de la hipótesis de incidencia y, como tal, un concepto legal también”<sup>3</sup>. Y agrega: “la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada en referencia a una magnitud prevista por la ley e ínsita en el hecho imponible, o de ella resultante o con ella relacionada”<sup>4</sup>.

### II. REVISIÓN DE NORMATIVA, ANTECEDENTES Y OPINIONES DOCTRINARIAS CONTRAPUESTAS

Numerosas fueron las voces que se pronunciaron oportunamente por la necesidad de que, sobre la base de la aplicación del criterio de imposición de “país de destino” se gravaran a los servicios prestados desde el exterior, instituyendo como responsable del tributo al usuario doméstico. Ello a fin de reestablecer “...la equidad respecto de los servicios prestados en nuestro país que actualmente están alcanzados por el IVA argentino”<sup>5</sup>.

En línea con tal postura, las XXI Jornadas Tributarias celebradas en 1992 recomendaron: “Instituir como hecho imponible autónomo y específico en el impuesto al valor agregado, a las denominadas ‘importaciones de servicios’, correspondientes a los servicios prestados desde el exterior al país, asignando la responsabilidad directa del ingreso del tributo a los usuarios domésticos”<sup>6</sup>.

1 Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J.M., “Curso de Derecho Financiero y Tributario, 6ta. Edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pp. 358.

2 Casás, José Osvaldo, “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria”, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pp. 639/640.

3 Ataliba, Geraldo, “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, 6ta. edición, Legis, 2011, pp. 147.

4 Ataliba, Geraldo, ob. cit., p. 151.

5 Mac Donell, Stella M., Amigo, Rubén O., “El impuesto al valor agregado y las prestaciones de servicios”, Bol. DGI N° 464, 1992, p. 845.

6 Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XII, Abril de 1992.

Varios años después, en el mensaje de elevación del 27 de marzo de 1998<sup>7</sup> tendiente a someter a consideración del Congreso Nacional el proyecto de ley que luego se convirtió en la Ley 25.063, el Poder Ejecutivo expresó:

“Con respecto al impuesto al valor agregado, se incorpora como hecho imponible a las prestaciones realizadas en el exterior cuyos prestatarios sean sujetos del país, aplicándose el mismo criterio para definir la situación inversa”.

“En tal sentido, se ha tratado de mejorar conceptualmente la denominación de este tipo de operaciones descartándose la utilización de las expresiones ‘exportación’ o ‘importación’, ya que en materia de prestaciones de servicios, al no requerirse la intervención aduanera, resulta inapropiado considerarlas como tales, debiendo enfocarse su tratamiento en función del principio jurisdiccional de aplicación del tributo, disponiéndose que aquellas prestaciones realizadas en el país y utilizadas o explotadas efectivamente en el exterior, son efectuadas fuera del territorio nacional o incluyéndose en la situación inversa, como sujetos pasivos del impuesto, a los prestatarios del país que contraten servicios en el exterior, para utilizarlos económicamente en su lugar de radicación”.

Luego del tratamiento del proyecto en ambas Cámaras, finalmente se sancionó la Ley 25.063, que incorporó como un nuevo hecho imponible el consignado en el inciso d) del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mediante el cual se gravan las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos<sup>8</sup>. Establece así el citado inciso d) la aplicación del gravamen sobre las prestaciones “... realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos”.

El artículo 5°, inciso h) de la citada ley establece que el nacimiento del hecho imponible con relación a las importaciones de servicios se verifica “...en el momento en el que se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuere anterior, excepto que se trate de colocaciones o prestaciones financieras, en cuyo caso el hecho imponible se perfeccionará de acuerdo a lo dispuesto en el punto 7, del inciso b), de este artículo”. El punto 7 del inciso b) del artículo 5° establece como momento de perfeccionamiento del hecho imponible el del “...vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior”.

Con relación a la determinación de la base imponible de las importaciones de servicios, luego de la citada reforma legislativa la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en el artículo incorporado a continuación de su artículo 26: “En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1°, la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, siendo de aplicación en estas circunstancias las disposiciones previstas en el primer párrafo del artículo 10”.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 10 dispone: “El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario”.

El artículo 44 del Decreto Reglamentario determina: “No integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos Fiscos”.

El primer párrafo del artículo 65 bis del Decreto Reglamentario de la ley de IVA consigna: “Cuando las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1° de la ley, se destinen indistintamente a operaciones

7 Antecedentes Parlamentarios, Año VI, N° 2, marzo de 1999, La Ley, p. 877.

8 Cabe recordar también que la Ley 25.063 sustituyó el artículo 10 del Código Aduanero, incorporando, en lo que aquí interesa, el siguiente texto: “2. Se consideran igualmente –a los fines de este Código– como si se tratara de mercadería: a) Las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios”.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, la determinación del impuesto se practicará aplicando la alícuota sobre la proporción del precio neto resultante de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior correspondiente a las primeras<sup>9</sup>.

En paralelo, cabe recordar que el "grossing up" es un procedimiento previsto en el segundo párrafo del artículo 145 del decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias que dispone: "Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquél, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual".

Se incrementa así, por disposición normativa expresa, la base imponible del Impuesto a las Ganancias que resulta de integrar el monto del citado tributo a la propia base cuando el prestatario local se hace cargo del tributo que corresponde al prestador del exterior.

Como se observa de la simple lectura de los textos transcritos, la inclusión del Impuesto a las Ganancias tomado a cargo del prestatario de los servicios efectuados en el exterior y utilizados en el país, a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, se presenta como un tema controvertido.

La posición del fisco nacional se enclavó en considerar al denominado "grossing up" como integrante de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado generado por la prestación de servicios de un sujeto del exterior a uno local. Esta posición luego se tradujo en reclamos que derivaron en litigios cuya tramitación en algunos casos todavía perdura.

El 19 de octubre de 2001, esto es, poco después de la entrada en vigencia de la reforma impositiva referida, la Dirección General Impositiva, a través de su Dirección de Asesoría Técnica, emitió la Actuación DI ATEC N° 1910/01, firmada por la C. P. María Elena Ventura del Departamento de Operaciones Internacionales. En ella expresó: "...la norma considera que la cuantía de la base imponible, salvo prueba en contrario, estará dada por el valor corriente atribuible a la transacción. Esta lectura de la realidad económica que hace la norma, no descalifica por sí sola los importes consignados en la factura; simplemente reconoce a través de la presunción que instrumenta, que las mismas pueden ser superiores a los exteriorizados en la documentación comercial, admitiendo en contraposición la correspondiente prueba en contrario".

Agregó la Dirección de Asesoría Técnica en dicha Actuación: "Los valores consignados en la documentación comercial no agotan la cuantía de la obligación tributaria que se deriva de la operación gravada, ya que pueden existir contraprestaciones como las correspondientes a los gastos tomados a cargo por el prestatario que también integran el precio de la negociación contractual, aún cuando no surgen, por el motivo que fuere, de la factura o documento equivalente".

Así, se entendió que el Impuesto a las Ganancias tomado a su cargo por el prestatario local "...constituye un concepto que debe integrar el precio de la operación alcanzada por el impuesto al valor agregado correspondiente al hecho imponible previsto en el inciso d) del artículo 1 de la ley de este gravamen".

En la Reunión del Grupo de Enlace AFIP-DGI/Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires del 6 de noviembre de 2002<sup>9</sup>, frente al planteo respecto de la aplicabilidad del "grossing up" para establecer la base imponible del IVA en las importaciones de servicios, se confirmó "...el criterio en el sentido de que el 'grossing up' forma parte de la base imponible del IVA en el caso de importación de servicios. No empece a ello, la norma del artículo 65.1 de la reglamentación de la ley del tributo".

La doctrina especializada se ha pronunciado en sentido discordante, si bien se advierte que, en su mayoría, las opiniones se inclinan a favor de la exclusión del mencionado concepto de la base imponible del impuesto.

Entre quienes se manifestaron por una postura semejante a la del fisco se encuentra Adalberto R. Dalmasio, quien considera que "...el valor corriente en plaza surge en forma indubitable de considerar, además del importe consignado en la factura o documento equivalente, el mayor valor que se genera como consecuencia de que el deudor se haga cargo del impuesto a las ganancias correspondiente al prestador del exterior". Dicho valor corriente en plaza tendrá sustento tanto en el aspecto jurídico (el contrato o, en su caso, los usos y costumbres comerciales) como en el comercial (la realidad económica indica que se produce fehacientemente un incremento del rendimiento o del precio del servicio consignado en la factura)"<sup>10</sup>.

9 Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), Tomo IX, Errepar, Diciembre de 2002.

10 Dalmasio, Adalberto R., "La importación de servicios en el impuesto al valor agregado", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XX, Junio de 1999.

Fenochietto participa de esta posición. Si bien admite que: "...que en virtud de la claridad propia de todo ordenamiento legal debería aclararse la situación en forma, al menos, reglamentaria", considera que "...el gravamen debería determinarse sobre el total del pago y no sobre el monto inicialmente convenido, pues la realidad indica que ése es el importe que es necesario pagar para que el servicio se preste"<sup>11</sup>.

Marchevsky también estima: "...que ese mayor valor que asume la contraprestación es valor agregado y formará parte de la base imponible de la importación de servicios"<sup>12</sup>.

Entre otros autores que rechazan la postura adoptada por el fisco nacional se cuentan Cogorno y Expósito. Para estos autores la no inclusión del "grossing up" dentro de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado por las importaciones de servicios se ampara, por una parte, en que el concepto de acrecentamiento viene dado por una norma extraña al Impuesto al Valor Agregado y sólo puede aplicársela mediante el uso de un método de interpretación analógico, el cual se encuentra vedado en nuestro régimen tributario sustantivo.

Por otra parte, afirman: "...la Administración sólo puede desprenderse de la factura o documento equivalente en determinados casos en los cuales el precio no resulte real y/o fuese simulado o irrisorio, de acuerdo con las costumbres de la plaza en la que opere el vendedor o prestador del servicio". Agregan: "El hecho de que existan sobrecostos derivados de las operaciones en cuestión, como lo es el impuesto a las ganancias tomado a cargo por el agente pagador, no significa que la factura no exprese un valor corriente en plaza y por ende, pueda pretenderse por esa vía que el 'grossing up' deba formar parte del precio integrante de la base imponible del impuesto al valor agregado"<sup>13</sup>.

En la misma línea, Lorenzo, Edelstein y Calcagno entienden que "...efectuando una interpretación ceñida a la redacción de la ley, no correspondería calcular el impuesto teniendo en cuenta el mencionado acrecentamiento de la renta"<sup>14</sup>.

En una interesante reflexión que apoya esta postura, Santiago Cambra plantea el siguiente razonamiento: "No debe perderse de vista que estamos ante importaciones de servicios, lo cual refuerza la idea de que necesariamente debe tomarse el precio de plaza de origen del servicio, que es el exterior, razón por la cual carece de toda trascendencia la existencia o no de un impuesto del país de destino tomado a cargo por el prestatario local"<sup>15</sup>.

Otros autores como Sternberg, Almada y Matich y Ermel también han tomado posición contraria a la incorporación del *grossing up* en la base imponible del Impuesto al Valor Agregado<sup>16</sup>.

### III. LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN Y DE LA JUSTICIA

En la causa "Pluspetrol S.A.", el 22 de septiembre de 2005 la sala A del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la multa encuadrada en los términos del artículo 45 de la Ley 11.683 que había aplicado la DGI por la presunta omisión de incluir como parte integrante del precio de las operaciones de importación de servicios a la retención del Impuesto a las Ganancias sobre los pagos efectuados a los beneficiarios del exterior.

Para así decidir, la sala A afirmó: "Luego de analizar los arts. 26 y 10 de la Ley 23.349 y el art. 65 del dec. reglamentario 692/98, se concluye que las normas mencionadas siempre se refieren al precio neto facturado y nada establecen respecto a que debe considerarse la retención de impuesto a las ganancias sobre pagos a beneficiarios del exterior. Asimismo, dichas normas tampoco regulan sobre la existencia de 'grossing up'".

Agregó la sala A: "no corresponde que los suscriptos efectúen en el caso de autos, tal como lo hace el Fisco Nacional, una interpretación extensiva de los términos de las normas de la ley del impuesto al valor agre-

11 Fenochietto, Ricardo, Impuesto al Valor Agregado, La Ley, 2001, p. 213.

12 Marchevsky, Rubén A., Impuesto al Valor Agregado Análisis Integral, Errepar, 2006, p. 601.

13 Cogorno, Juan P. y Expósito, Enrique E., "El caso de la 'importación de servicios' en el IVA y el 'grossing up' de ganancias", Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), Tomo XIII, Febrero de 2007, p. 11.

14 Lorenzo, Armando, Edelstein, Andrés y Calcagno, Gabriel, "El impuesto al valor agregado en las denominadas 'importaciones' y 'exportaciones' de servicios", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XX, Mayo de 1999.

15 Cambra, Santiago A., "Tratamiento del grossing up de ganancias en el impuesto al valor agregado por importaciones de servicios. Importante sentencia de segunda instancia", Práctica Profesional 14/08/12, p. 29.

16 Sternberg, Alfredo R., "Algunas consideraciones acerca de la importación de servicios en el IVA", Impuestos 2010-8, p. 21; Almada, Lorena M. y Matich, Carolina C., "La importación de servicios y su tratamiento en el impuesto al valor agregado", Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXX, Febrero de 2009, pág. 129, Ermel, Axel D., "Algunos aspectos controvertidos del IVA por importación de servicios", Práctica Profesional 15/10/2006, p. 18.





## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

gado, que en realidad nada establecen respecto a que el acrecentamiento del impuesto a las ganancias deba incluirse como parte integrante del precio de la operación. Sino que, por el contrario, las normas en juego deben aplicarse exclusivamente para los casos para los que han sido previstas, evitando efectuar una interpretación analógica de los elementos esenciales del tributo.

Debido a "...las divergentes opiniones existentes en cuanto al tratamiento de la base imponible del impuesto al valor agregado" la Sala A impuso las costas en el orden causado.

Distinta fue la óptica que sobre el particular aplicó la Sala B. En la causa "Deloitte & Co. S.R.L.", que también se originaba en un pedido de revocación de la multa aplicada, el 16 de febrero de 2006 consideró que: "...más allá de las conjeturas que puedan realizarse respecto de la necesidad de una reglamentación clarificadora de la temática del ajuste del que deriva la multa impuesta, lo cierto es que una interpretación razonable y cuidada de los dispositivos en examen, aconsejan una exégesis donde, más allá de los valores que puedan consignarse en las facturas o documentos comerciales entre las partes, la cuantía de la obligación a abonar por la importación del servicio no se agota allí, sino que puede complementarse con otro tipo de prestaciones, la de determinados gastos que son tomados a cargo del pagador local que también integran el 'precio' de esa transacción internacional, aún, claro está, cuando no surjan de la factura o documento equivalente".

En "Shell CAPSA", el 14 de marzo de 2006 la Sala B también dictó sentencia respecto de la multa aplicada por la DGI a la actora en los términos del artículo 45 de la Ley 11.683. En su voto, el doctor Agustín Torres expresó: "Que en el caso de autos el concepto rectificado en los sucesivos períodos fiscales es el mismo porque es correcta la tesis de la Administración Fiscal por la que el 'grossing up' derivado del impuesto a las ganancias tomado a cargo por el importador de servicios es precio de compra en el IVA 'vis à vis' del proveedor extranjero".

A diferencia del alcance de los litigios antes descriptos, ceñidos a la órbita estrictamente infraccional, en la causa "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." la Sala D dictó sentencia el 25 de noviembre de 2009 no sólo respecto de la multa apelada sino también sobre la procedencia del reclamo del Impuesto al Valor Agregado e intereses resarcitorios efectuado.

En ese caso se trató, entre otros aspectos, el de la viabilidad de integrar la base imponible del IVA con el Impuesto a las Ganancias del beneficiario Wells Fargo Bank Northwest N.A. domiciliado en los Estados Unidos por pagos de cánones de alquiler de aeronaves.

La Sala D rechazó la postura de DGI por resultar, a su criterio, contraria a lo dispuesto por los artículos 10 y 26 de la ley de IVA y por el artículo 65 de su reglamento, los que "...siempre se han referido al precio neto facturado y no incluyen absolutamente ninguna referencia a que el impuesto a las ganancias vinculado a pagos efectuados a beneficiarios del exterior pueda ser objeto de imposición por el IVA. Menos aún, se incluye al acrecentamiento entre las prestaciones a que hace referencia el 5° párrafo del art. 10 (Ley Nº 23.549 t.o. 1997 y modif.)".

En línea con tal afirmación, el TFN consideró de íntegra aplicación al caso lo resuelto por la Sala A en la ya citada causa "Pluspetrol S.A." en cuanto esta afirmó en su sentencia del 22 de septiembre de 2005 que no debían efectuarse interpretaciones extensivas ni analógicas de los elementos esenciales del tributo.

También invocó en apoyo de su decisión que el reclamo vulnera lo dispuesto por el artículo 44 del Decreto reglamentario en cuanto dispone que "no integran el precio neto gravado a que se refiere el art. 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignan en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos".

La Sala D reiteró su posición el 12 de febrero de 2010 en la causa "Puentes del Litoral S.A.". En el marco de la operatoria realizada con diversos sujetos del exterior (Impregilo S.p.A., Carlos Fernández Casado; IN.CO S.p.A. y Lap Leonhardt André), Puentes del Litoral S.A. celebró un contrato de transferencia de tecnología en el que se acordó que el pago respectivo sería hecho sin la incidencia del Impuesto a las Ganancias cuyo costo sería asumido por la entidad local. Según surge de los antecedentes, Puentes del Litoral S.A. fue constituida a fin de llevar adelante la construcción y posterior explotación de la concesión de obra pública correspondiente a la conexión vial que une a las ciudades de Rosario, provincia de Santa Fe, con Victoria, provincia de Entre Ríos.

Se discutió si integraba la base imponible del Impuesto al Valor Agregado el importe del Impuesto a las Ganancias que Puentes del Litoral S.A. había tomado a su cargo según lo acordado con los sujetos del exterior antes mencionados. DGI consideró que el Impuesto a las Ganancias que deben tributar los beneficiarios del exterior por sus ganancias de fuente argentina, cuando fuere tomado a su cargo por los sujetos locales en



el marco de una determinada relación contractual, constituyen conceptos que deben integrar el precio de la operación alcanzado por el IVA. Así, su pretensión fue volcada en una determinación de oficio por pagos correspondientes a 18 facturas, reclamándose a la actora el pago de diferencias en concepto de capital, intereses resarcitorios y multa por presunta omisión en el ingreso del tributo.

Fuera de reiterar la posición ya desarrollada en “Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A.”, la Sala D cuestionó, además, la invocación de la DGI del requisito de gravar el precio o “valor corriente en plaza” a que se refiere el artículo 10 de la ley de IVA sin definir cuál es la plaza considerada. Recordó que la normativa en vigencia no define la plaza de la que se trata por lo que se desconoce si el valor corriente a considerar era el vigente en una plaza local o del exterior. Más aún, consideró inadmisibles que el valor de plaza pudiera desdoblarse según la actividad realizada por el pagador, implicando ello la creación de categorías diferenciales de contribuyentes no previstas legalmente.

Frente al recurso de apelación interpuesto por el fisco nacional, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal dictó sentencia en esa misma causa el 24 de abril de 2012.

En primer lugar, la Cámara consideró que el concepto gravado según la DGI con el Impuesto al Valor Agregado reúne todas las características previstas por el artículo 44 del Decreto Reglamentario para no integrar el precio neto gravado.

Seguidamente, la Cámara recordó que en materia tributaria rige el principio constitucional de reserva de ley, por lo que la invocación efectuada por el fisco de la Actuación Nº 1910/01 (DI ATEC) no cumple con tal mandato constitucional. Ello sin dejar de aclarar que la interpretación formulada en dicha actuación no resulta vinculante para los tribunales intervinientes y que no es aplicable la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales.

Amén de citar una serie de opiniones doctrinarias que avalan su posición, también afirmó la Cámara que uno de los principios rectores que rige en la interpretación de las normas impositivas es el de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria en pos de preservar la seguridad jurídica.

Este pronunciamiento fue recurrido por el fisco nacional por la vía del recurso extraordinario de la Ley 48, el cual fue parcialmente concedido por el Tribunal de Alzada y elevado recientemente a la Corte Suprema de Justicia, quien tendrá la última palabra en este asunto.

#### IV. NUESTRA OPINIÓN

Sobre la base de lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la AFIP-DGI ha interpretado y sostenido reiteradamente en instancias administrativas y jurisdiccionales que la norma considera que la cuantía de la base imponible, salvo prueba en contrario, estará dada por el valor corriente atribuible a la transacción, y que los valores consignados en la documentación comercial no agotan la cuantía de la obligación tributaria que se deriva de la operación gravada.

Ello así dado que, en su opinión, pueden existir contraprestaciones –como, por ejemplo, las correspondientes a los gastos tomados a cargo por el prestatario– que también integran el precio de la negociación contractual aun cuando no surgieren, por el motivo que fuere, de la factura o documentación equivalente.

La interpretación efectuada por el fisco nacional nos conduce a analizar cuál es la recta hermenéutica del artículo 10 de la ley del gravamen.

En nuestra opinión, los importes obtenidos de la forma que establece este artículo, es decir, sobre la base de lo que resulte de la factura o documento equivalente, constituyen la base para determinar el débito fiscal mediante la aplicación de las alícuotas correspondientes.

A tal fin el legislador ha determinado en forma taxativa el parámetro de medición: el precio neto de la factura o documento equivalente. También prevé una base imponible supletoria: el valor corriente en plaza, a la que debe acudir cuando no exista factura o documento equivalente o cuando éstos no expresen el valor corriente en plaza. Así, si existe factura, sólo podrá acudir a la base imponible alternativa cuando el precio sea “vil” o “irrisorio”.

Consecuentemente, si el precio no es veraz porque oculta el verdadero valor de los bienes objeto de tracto o el de la contraprestación real, total y final del adquirente, la regla sustantiva presenta una segunda función a fin de establecer si dicho precio corresponde a la realidad económica de la operación pactada; es decir, demostrar que el precio concertado en condiciones normales, pese a resultar menor al corriente, era aquél por el cual verdaderamente había sido realizada la operación.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Sin embargo, en los asuntos que hemos referido precedentemente la AFIP-DGI ha tomado como precio corriente aquel que surge de la factura sumado el Impuesto a las Ganancias ingresado por el prestatario en lugar del prestador (beneficiario del exterior).

Debemos resaltar que los servicios prestados cuya facturación se pone sobre el tapete derivan de la celebración de transacciones internacionales que se encuentran sometidas al llamado principio del “país de destino”.

Esto significa que el país de origen, o exportador, o vendedor, no debe gravar los bienes o servicios exportados en tanto que el país exportador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes o servicios originarios de otros países, como así también en relación con los internamente por él mismo generados<sup>17</sup>. Dicho en otros términos, los bienes y servicios se gravan en el lugar donde han de ser consumidos o utilizados.

Este criterio tiene por finalidad evitar el traspaso al exterior de los tributos como el Impuesto al Valor Agregado y los impuestos internos al consumo. No sólo es el país de destino el que se encuentra habilitado para gravar el consumo de los bienes y servicios dentro de su territorio como manifestación de su soberanía fiscal, sino que, por esa vía, se evita la doble imposición en estos impuestos indirectos y la consiguiente transferencia de recursos a fiscos extranjeros.

Este principio encuentra, en materia de los gravámenes al consumo, una doble justificación según lo grafican Mac Donell y Amigo: “a) institucional: este tipo de impuestos encuentran su justificación conceptual en el hecho de constituir el “precio que los ciudadanos pagan para vivir en sociedad”, o principio del “*benefit to consumer*”, motivo por el cual parecería que carece de sentido que los consumidores de los países importadores estén contribuyendo, al adquirir los bienes comprados, al sostenimiento y funcionamiento del Estado del país exportador, y b) económica: el precio y la valoración de los bienes comercializados internacionalmente, sólo debería responder al costo de los respectivos factores de la producción, con más el flete y el seguro, otorgándose de tal modo transparencia a los mercados de bienes y servicios; no interfiriendo en tal proceso de formación de los precios los diversos aspectos tributarios o fiscales propios de los países exportadores<sup>18</sup>”.

Sobre esta base, resulta claro que los prestadores del exterior fijan sus precios sin tener en cuenta las particularidades tributarias de los países de destino, en el cual se utilizarán sus servicios, porque son impuestos ajenos a su jurisdicción y normalmente están a cargo del prestatario local, quien es el único responsable de su pago a las autoridades fiscales.

Tratándose de precios internacionales, su fijación es naturalmente anterior a los tributos directos que puedan aplicarse en los países de consumo. Así, cuando se establece una tasa de interés internacional, normalmente expresada como LIBOR más un margen, se asume que esa tasa es la de pago efectivo, quedando cualquier costo impositivo a cargo del tomador, quien lo pagará no para beneficio del prestamista, sino como una obligación tributaria que le impone su propia jurisdicción.

Normalmente cada una de las facturas o documentos equivalentes emitidos por los proveedores extranjeros contemplan así los valores fidedignos derivados del costo de su prestación, sin considerar el tratamiento fiscal que en cada país de destino en el que se ubiquen los potenciales prestatarios pueda otorgársele a su aprovechamiento.

A ello cabe agregar que la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en el fallo “Slutzky Automotores S.A. s/recurso de apelación IVA”, del 9 de octubre de 1999, sostuvo con referencia al artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado: “La consideración de un precio estimativo como valor imponible sólo tiene como finalidad evitar simulaciones o manejos arbitrarios tendientes a disminuir ilegítimamente la carga tributaria. A mayor abundamiento y como sostuviera esta Sala in re “Herrero y Stuto Sociedad de Hecho, 10/7/98”, el precitado valor tendrá cabida exclusivamente cuando el precio que surja de la relación negocial resulte ajeno a las prácticas normales del mercado o cuando se carezca de elementos que permitan establecer el parámetro de medición de la base imponible, situación que no se advierte en autos”.

Agregó la Sala A en dicho precedente: “Ahora bien, no se discute el alcance de la expresión ‘valor en plaza’ sino la secuencia procedimental establecida en el artículo transcrito, del que se desprende que el Fisco Nacional debió previamente acreditar que se trataba de un precio falso o simulado, aspecto no verificado en

17 Mac Donell, Stella M., Amigo, Rubén O., “El impuesto al valor agregado y las prestaciones de servicios”, Boletín DGI N° 464, 1992, p. 829 y siguientes.

18 Mac Donell, Stella M., Amigo, Rubén O., ob. cit., p. 834.

la causa. Consecuentemente, al haberse recurrido a la aplicación de esa norma legal se estaría transformando en regla lo que debiera ser solamente una excepción”.

Es decir que el “valor corriente en plaza” equivale al límite que la propia norma legal le impuso al precio consignado en la factura o documento equivalente.

Con relación al “valor corriente de plaza” en el caso de importación de servicios, Marchevsky tiene dicho lo siguiente: “La remisión al artículo 10 la entendemos dirigida a que la base se encuentre neta de descuentos y similares, ya que la aplicación del resto de parámetros allí mencionados, tales como las ‘costumbres de plaza’ que a ellos remite o el ‘valor corriente en plaza’ al que debe acudir cuando no existe factura o documento equivalente –o si ellos no expresan el valor corriente en plaza–, se verá entorpecida por la residencia extranjera del prestador y, en su caso, de los prestadores que deban tomarse como pauta comparativa. Cuál es la costumbre en esa otra plaza o cuál es el valor corriente de esa prestación en el país de origen no serán cuestiones siempre fáciles de acreditar por el prestatario o de constatar por el Fisco”<sup>19</sup>.

Al no probar la falsedad o simulación de los datos consignados en las facturas ni establecer cuál es el valor corriente de plaza del servicio prestado en el país de origen del prestador, entendemos que el fisco no puede apartarse a los efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado de los valores que surgen en forma expresa de tal documentación.

Además, la sola posibilidad de que las prestaciones accesorias permitan ser valorizadas no resulta fundamento suficiente para habilitar al fisco a desnaturalizar su carácter accesorio y, de ese modo, modificar el precio pactado entre los cocontratantes.

También resulta evidente la improcedencia de pretender integrar la base imponible del gravamen con el alcance propugnado por el fisco a poco que se advierta que resultaría abiertamente inequitativo que el “precio” a ser considerado variase en función de la situación impositiva puntual que revista el sujeto y la existencia de eventuales convenios para evitar la doble imposición que pudieran ser de aplicación.

Tal como indica Brodsky en “Puentes del Litoral S.A.”, tampoco luce como admisible que el valor de plaza sea desdoblado según la actividad que desarrolla quien paga la renta, creando categorías diferenciales de contribuyentes no previstas en la norma legal.

Más aún, consideramos que la posición que defiende la AFIP-DGI resulta atentatoria del principio de capacidad contributiva a poco que se advierta que tal pretensión no se adecua a una correcta fijación de la carga fiscal concreta que debe soportar el particular al tener en cuenta como base de medida un monto que no integra en sí la transacción gravada ni evidencia una manifestación de “riqueza” genuina.

Tal como expresara Sainz de Bujanda: “La conexión entre el principio de capacidad contributiva y la noción de base imponible es, no sólo conceptualmente fecunda, sino una exigencia del ordenamiento positivo, en la medida en que la distribución de la carga fiscal con arreglo al principio de capacidad se erige en exigencia constitucional de justicia tributaria”<sup>20</sup>.

Es por ello que, en nuestra opinión, no resulta aplicable a esos casos la presunción que introduce el primer párrafo del artículo 10 de la ley del gravamen.

Más allá de lo expuesto, cabe subrayar que, tal como puede observarse de la legislación antes citada, a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, el deber de incluir el Impuesto a las Ganancias tomado a su cargo por el prestatario de los servicios efectuados en el exterior y utilizados en el país no surge en forma expresa de norma legal alguna.

De hecho, el quinto párrafo del propio artículo 10 sí define qué conceptos integran el precio neto gravado aunque se facturen o convengan por separado, aún cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen. Entre tales conceptos se cuentan los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares. También integran el precio neto gravado los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término.

Vale decir que cuando el legislador consideró que a la base imponible del Impuesto al Valor Agregado debían incorporarse otras prestaciones complementarias adicionales al precio, así lo dispuso expresamente.

19 Marchevsky Rubén A., ob. cit., pp. 589/590.

20 Sainz de Bujanda, Fernando, “Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, discurso leído en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1970.

Y esto no ocurre con el artículo 26.1 de la ley del gravamen, que hace expresa remisión al primer párrafo del artículo 10.

Así, la postura adoptada por el fisco nacional evidencia, a nuestro criterio, un exceso por sobre los límites impuestos por la normativa para el ejercicio de su potestad tributaria, lo que conduce al resultado indubitado de la afectación al principio de legalidad que, en su versión garantista, aparece consagrado por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Este principio también es consagrado en forma general en nuestra Constitución en el artículo 19 en cuanto expresa que “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”. Resulta aplicable a la imposición por razones históricas (que van desde el principio “*no taxation without representation*” como regla fundamental de derecho público hasta los distintos estatutos, reglamentos y constituciones, proyectados o sancionados, que precedieron a la Constitución de 1853) y constitucionales. La legalidad fiscal, expresamente incorporada a la Constitución Nacional (artículos 4, 17, 75, incisos 1 y 2, 52, 99, inciso 3, entre otros) ha sido reconocida unánimemente por la doctrina y la jurisprudencia.

Como señala el maestro Dino Jarach<sup>21</sup>, el principio de reserva de ley implica la necesidad que el Congreso establezca en el texto legal todas las normas que definen el hecho imponible en los diferentes aspectos.

Son ampliamente conocidos los atributos de este liminar principio de la materia tributaria, por lo que, dada la semejanza de ciertas aristas que tiene la causa con las aquí revisadas, nos concentraremos en la aplicación que de la reserva de ley hizo la Corte Suprema de Justicia el 27 de diciembre de 1996 en “Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12463-I) c/Dirección General Impositiva”<sup>22</sup>.

En aquella oportunidad, en la que se encontraba en debate la conformación de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado para operaciones de ventas de automotores realizadas mediante el sistema de “ahorro previo”, la posición de la mayoría del Alto Tribunal postuló: “...los agravios del Fisco Nacional referentes a que el hecho imponible debe apreciarse de consuno con la base de tributación no resultan decisivos, pues tal orden de consideraciones –apoyadas en razones de orden técnico financiero– no pueden conducir a modificar la cuantía de las obligaciones fiscales que resulta de las normas legales aplicables, toda vez que respecto de aquéllas rige el principio de reserva o legalidad (...) En este orden de ideas cabe poner de relieve que esta Corte asimismo se ha pronunciado por la invalidez constitucional de reglamentos fiscales que pretendieron adecuar las obligaciones de los contribuyentes al fenómeno inflacionario apartándose de la base de cálculo prevista por la ley (Fallos: 305:134, 1088)”.

En este precedente el fisco nacional también invocó en apoyo de su tesis al principio de la realidad económica previsto en los artículos 1 y 2 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Al respecto, y sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia, la Corte rechazó la aplicación al caso de este principio consagrado en la propia ley de procedimiento tributario debido a que éste “no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad (...), supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido a asimismo jerarquía constitucional (...) e importaría prescindir de la ‘necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria’”.

Entendemos que, en la cuestión analizada, ninguno de los conceptos que fundamentan la posición de las autoridades fiscales se encuentran expresamente contemplados en tales disposiciones, lo cual hace lucir forzada a la interpretación que el fisco le ha otorgado a estos casos.

Si se obliga a tributar en supuestos no contemplados en la norma legal, entonces el organismo recaudador estará apartándose del derecho aplicable e invadiendo una zona reservada al Poder Legislativo, en abierta violación de la garantía constitucional de reserva de ley.

## V. OBSERVACIONES FINALES

De lo expuesto a lo largo del presente trabajo se advierte que, una vez más, la delimitación del alcance del principio de reserva de ley en su aplicación a un supuesto específico resulta de dificultosa concreción, requiriéndose de la intervención del Poder Judicial para llegar a su adecuada definición.

21 Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Editorial Cangallo, 1993, p. 317.

22 Fallos 319:3208.

En palabras del doctor Casás: “Todo lo hasta aquí referido demuestra la importancia que revisten las *bases de cálculo* y el imperativo de que la ley acote a su mínima expresión la discrecionalidad administrativa, en tanto las bases se hallan íntimamente ligadas con la cuantía que habrán de alcanzar las prestaciones tributarias”<sup>23</sup>.

La posición adoptada por la AFIP-DGI en los casos analizados se funda en una “realidad económica” que permitiría desplazar al precio consignado en la factura por considerarlo incompleto y no corresponderse con un “valor corriente en plaza”. La posición contraria defiende a ultranza la inexistencia de una norma clara y directa que disponga en forma expresa que la base imponible del Impuesto al Valor Agregado se integra no solamente con el precio de la transacción que surge de la factura o documento equivalente, sino también con las prestaciones económicamente mensurables que resulten accesorias a aquel.

Las opiniones de la doctrina y las decisiones de nuestros Tribunales que hemos comentado dan cuenta fehaciente de la complejidad del asunto bajo análisis y de la disparidad de criterios existentes. Tanto que ni aún al momento de resolver cuestiones vinculadas a la base imponible del Impuesto al Valor Agregado como las ventiladas en la causa “Autolatina Argentina S.A.” antes citada, la Corte Suprema de Justicia exhibió una posición unánime al momento de fallar.

Sin perjuicio de ello, en ese precedente terminó imponiéndose la posición que más fuertemente defendió la prevalencia del principio de reserva de ley por sobre los principios de interpretación de la realidad económica. También fue la mayoría la que bregó por preservar como derecho fundamental a la seguridad jurídica a través de la prescripción clara de los gravámenes y de las exenciones por parte del Estado en el ejercicio de su mandato constitucional.

En sintonía con aquella experiencia, es esperable que, en un futuro cercano, la Corte Suprema de Justicia dirima la cuestión mediante un pronunciamiento que, si bien no sería automáticamente aplicable a la generalidad de los casos, orientaría sin dudas tanto a los particulares como a la Administración y a los tribunales inferiores en la aplicación del criterio más ajustado a derecho según la concepción del Alto Tribunal.

Tal como la doctora Laura Monti acertadamente sostuvo el 25 de noviembre de 2008 en su dictamen luego confirmado por el Alto Tribunal en “Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba”<sup>24</sup> “...si bien la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas...”.

También sería conveniente que, en atención al escenario descripto, los legisladores aclararan con un mayor grado de precisión la integración de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, excluyendo expresamente de su alcance al Impuesto a las Ganancias cuyo ingreso asuma el prestatario del servicio provisto por un beneficiario del exterior.

23 Casás, José Osvaldo, ob. cit., pág. 647.

24 Fallos:332:1503.

## **PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR. EL RÉGIMEN DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

**DANIEL A. CALZETTA**

### **I. EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR EN MATERIA DE SERVICIOS**

#### **I.1. Fuente**

La República Argentina ha adoptado desde la creación del impuesto a los réditos como criterio de sujeción al impuesto el de fuente territorial, lo que no se ha modificado en forma sustancial con la adopción del criterio de renta mundial, en 1992 en forma si se quiere testimonial por la ley N° ....., y más efectivamente a partir de 1998 a través de la ley N° 25.063.

Es así que la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante la Ley) grava las rentas obtenidas en el territorio de la República tanto por residentes como por no residentes, y en el caso de las prestaciones de servicios, tema de estas Jornadas, más precisamente, las resultantes de los servicios prestados o realizados en dicho ámbito territorial.

En el léxico de la Ley, los sujetos no residentes son los denominados "beneficiarios del exterior", ya sea que perciban dichos ingresos en el exterior o en la República, tanto en forma directa como a través de representantes.

La Ley define en el artículo 91: "Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero, directamente o través de apoderados, a gentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quién, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo", cabe acotar que no hubo una definición de residencia hasta que se reglamentara la llamada "renta mundial" en el año 1998.

A partir de la adopción del criterio de renta mundial, la Ley establece que los sujetos residentes están sujetos al impuesto por todas sus rentas, y los beneficiarios del exterior, solo por sus rentas de fuente argentina.

Por su parte, el art. 5° de la Ley define 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 la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos."

Es así que a partir de estas definiciones generales sería lícito suponer que los servicios prestados desde el exterior a la República no estarían alcanzados por el impuesto a las ganancias.

No obstante, ello no es siempre así, ya que la ley en sus artículos 8 a 13 enumera una serie de casos en los que servicios prestados desde el exterior están sujetos al impuesto, por distintas razones:

- a) por tratarse de servicios cuya prestación necesariamente se lleva a cabo tanto en el exterior como en la República:
  - Transporte internacional (fletes, alquiler de buques, alquiler de contenedores), Ley, art. 9.
  - Agencias de noticias internacionales. Ley, art. 10.
  - Distribución de películas. Ley, art. 13.
  - Sistemas de transmisión de sonidos o señales del exterior a la República. Ley, art. 13.
  - Reaseguros sobre bienes o riesgos ubicados en la República. Ley, art. 11.

En estos casos la ley define el porcentaje de renta gravada, estableciendo mediante una ficción legal la parte del servicio realizada en Argentina y por tanto sujeta al impuesto.

- b) como métodos antielusivos:
  - Honorarios por asistencia técnica o financiera prestada desde el exterior. Ley, art. 12.

Para este último supuesto, simplemente se define que se trata de rentas de fuente argentina y el porcentaje de renta neta sujeta al impuesto surge de otras normas de la ley, más precisamente del artículo 93 de la Ley.

## **I.2. Renta neta sujeta al impuesto. Presunciones. Art. 93**

Este último artículo define el porcentaje de renta neta de fuente argentina atribuible a los distintos tipos de renta apelando a una presunción que no admite prueba en contrario (con excepción de las rentas aludidas en sus incisos f y g, no referidos a servicios) sistema que es adoptado por muchas legislaciones para gravar las rentas obtenidas por no residentes por claras razones de índole práctica.

## **I.3. Nacimiento del hecho imponible**

Una particularidad del tratamiento de estos sujetos, en los casos que la actividad no se desarrolla mediante un establecimiento estable o sucursal, es que el impuesto es instantáneo, el hecho imponible se verifica en el momento del pago y no por la determinación del resultado en un período fiscal, de modo que la obligación surge con la percepción y no con el devengamiento, y que el obligado al pago, no es el sujeto gravado o beneficiario de la renta, sino que lo es el prestatario del servicio, residente en Argentina, ya que la ley establece que el impuesto se ingresa por el sistema de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo.

## **I.4. Acrecentamiento de la renta**

La Ley prevé expresamente que cuando el sujeto pagador de la renta, en nuestro caso el prestatario del servicio deba tomar a su cargo el pago del impuesto, deberá aplicar la retención sobre el importe del pago previamente acrecentado con el monto del impuesto<sup>1</sup>. Esta situación que es común en los negocios internacionales hace que el impuesto a las ganancias actúe como una suerte de derecho de importación aumentando el costo del servicio o intangible para el prestatario de Argentina, y de hecho haciendo más difícil su acceso en el caso de tecnología, asistencia técnica o software, por mencionar aquellos más necesarios para el desarrollo de los negocios, especialmente cuando las alícuotas efectivas establecidas por la Ley resultan elevadas y no existe un convenio de doble imposición que sea aplicable y las modere.

## **I.5. Distintos tipos de servicios**

Tanto para los artículos que definen o mejor dicho precisan la fuente argentina (como decimos más arriba artículos 8 a 13) como para el artículo 93 de la Ley, nos encontramos tanto con servicios, prestados desde el exterior o en el país como rentas de beneficiarios del exterior obtenidas por la explotación de intangibles en el país, tales como derechos de autor, cesión del uso de marcas, *know how*, la transferencia definitiva de derechos, alquiler de bienes muebles, etc.

En materia de servicios, reiteramos, el criterio que sigue la ley es el de gravar los que se prestan en el país, con la excepción de los servicios de asesoramiento técnico o financiero, para los que se extiende el criterio de fuente argentina para aquellos casos en que se prestan desde el exterior, pero que el servicio se utiliza económicamente en el país.

### **I.5.1. Asesoramiento técnico y transferencia de tecnología**

Siguiendo el tradicional artículo del Dr. Juan Carlos Vicchi<sup>2</sup>, existe asesoramiento técnico prestado desde el exterior cuando se está "en presencia de un cúmulo de experiencias o de la generación de conocimientos intelectuales, que traduzcan la existencia de un asesoramiento técnico, el cual transferido a nuestro país y aplicado por quien lo demande al desarrollo de actividades económicas en el mismo generará rentas de fuente argentina para quien lo brinde".

Por su parte la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en el Dictamen N° 2/2.000, refiriendo un dictamen anterior expresó que "cabe interpretar que la definición de asesoramiento con-

1 Con la excepción de intereses financieros pagados por empresas industriales, las explotaciones extractivas y las dedicadas a la producción primaria (Reglamento de la Ley, art.145, tercer párrafo).

2 Dr. Juan Carlos Vicchi, "El asesoramiento técnico prestado desde el exterior", Revista La Información, diciembre de 1988.



templada en el segundo párrafo del transcripto artículo 12, agrupa a todas aquellas prestaciones que signifiquen la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sea antecedente temporal o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de los cuáles se elaboran o transmiten, tal como lo sostiene en general la doctrina”.

Estos servicios de asesoramiento técnico pueden estar vinculados a la producción de bienes y servicios, y en tal caso quedan comprendidos en la Ley Nacional de Transferencia de Tecnología N° 22426, o bien estar vinculados con cualquier otra actividad de la empresa (por ejemplo, con aspectos administrativos o comerciales), en cuyo caso no encuadrarán en dicha ley pero igualmente son de fuente argentina.

En el primer supuesto, están comprendidos en el inciso a) del artículo 93, en cambio de tratarse de asesoramiento prestado desde el exterior con otras finalidades, el tratamiento aplicable será el del inciso h) del mismo artículo, que opera como norma residual aplicable a todas las rentas no tratadas en los incisos anteriores del artículo 93 o en otras normas de la Ley.

La delimitación de estos servicios la ha establecido el INPI a través de la Resolución N° 328/2005 que define y enumera casos que constituyen asistencia técnica para la Ley de Transferencia de Tecnología y los que no lo son a efectos de dicha ley, pero que bien pueden consistir en asesoramiento técnico a efectos de la ley –con lo que quedarán gravados conforme el citado inciso h)–.

Lo mismo ocurre en el marco de los CDI cuya definición de asistencia técnica –cuando dichos servicios se encuentran comprendidos en el artículo referido a cánones o regalías– es más amplia que la de la Ley de Transferencia de Tecnología.

El Inciso a) del art. 93 contiene dos ítems, el primero se refiere al caso de contratos que incluyan prestaciones que sean calificadas por el INPI como transferencia de tecnología no obtenible en el país, a la que la norma atribuye una presunción de renta de fuente argentina del 60% y el segundo, aquella que sea calificada como obtenible en el país por el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) a los que se atribuye una presunción de renta de fuente argentina del 80%, estableciendo que en caso que el contrato comprenda ambas clases de tecnología sin discriminar el precio correspondiente a cada una de ellas se aplicará al total el porcentaje mayor.

No obstante, en la medida que las prestaciones sean claramente diferenciadas y su precio discriminado la circunstancia que se encuentren comprendidas en un único contrato no afecta que cada una reciba el tratamiento que le corresponda.

En tal sentido, el artículo 154 del Decreto Reglamentario de la Ley establece que “cuando no se hayan discriminado los conceptos en cuya virtud se formalicen pagos comprendidos en los puntos 1) y 2) del inciso a) del artículo 93 de la Ley, se aplicará el porcentaje de ganancia neta presunta que sea mayor”, a *contrario sensu*, cuando se practique tal discriminación cada prestación quedará sujeta al tratamiento que le corresponda.

Por otro lado, esta regla es de aplicación a cualquier contrato en el que se engloben distintas prestaciones con tratamientos impositivos distintos sin que, por razones comerciales o las que sea, se discriminen y valoricen cada una de ellas.

### **1.5.2. Servicios vinculados a consultas de bases de datos en el exterior: Caso “Amadeus”**

Nos referimos en este caso al tratamiento dado a servicios prestados desde el exterior de consulta de bases de datos y procesamiento automático, en particular a los sistemas de reservas de pasajes aeronáuticos, cuyo caso más conocido es el del sistema “Amadeus”.

Se trataba de un sistema que administraba el stock de pasajes de compañías de aviación el que permitía efectuar consultas así como procesar reservas, y que se remuneraba mediante un cierto importe por reserva procesada.

El servicio era prestado por un sujeto no residente o beneficiario del exterior, Amadeus, mediante equipos y software residentes en Alemania y la empresa proveedora era una filial de Amadeus residente en España, el acceso se podía hacer tanto desde Argentina como desde otros países mediante terminales “bobas”.

En este caso se verificaron varios fallos, Aerolíneas Argentinas, Austral y Lapa, empresas aeronáuticas residentes en Argentina que habían contratado los servicios de Amadeus.

La AFIP en todos los casos consideró que dichos servicios eran de fuente argentina y determinó el impuesto que a su juicio debiera haber sido retenido.

Apeladas dichas determinaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), este resolvió que se trataba de una suerte de asistencia técnica (sala D), confirmando la resolución de AFIP, y en otros dos casos que se trataba de un servicio de fuente extranjera (salas A y C), revocando la resolución del Fisco.

Por su parte, la Cámara en todos los casos resolvió que había utilización económica del servicio en el país y que se trataba de servicios asimilables a una asistencia técnica.

Resumimos a continuación las definiciones del TFN y de la Cámara en lo Contencioso Administrativo para cada caso:

#### **a) Fallo Aerolíneas – Servicio Amadeus – Amadeus Marketing S.A. residente en España**

##### **1. TFN Sala "D" 12/05/2004**

El fallo se basa en el voto del Dr. Brodski que consideró que existió una suerte de asistencia técnica y utilización económica en el país. Aplica art. 12, Convenio para evitar la doble imposición internacional celebrado por Argentina con España (en adelante el CDI).

##### **2. Cámara Nac. de Ap. elaciones en lo Contencioso Adm. Federal, Sala I, 05/02/2008:**

Confirma el fallo del TFN, considera que hubo asistencia técnica, utilización económica del servicio en el país y aplica art. 12, CDI.

#### **b) Fallo Austral**

##### **1. TFN Sala "A" 06/02/2007**

El fallo define que se trataba de un servicio de fuente extranjera, considera que no hay potestad tributaria de Argentina por no existir un EP de Amadeus en el país. En consecuencia revoca la determinación de oficio de AFIP.

##### **2. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, del 02/06/2009:** Establece que el servicio de Amadeus es una asistencia técnica utilizada económicamente en el país. Se hace referencia al punto 4 del art. 12 del CDI, que excluye la aplicación del art. 12 del mismo, si el beneficiario efectivo de la renta posee un EP en el país fuente (entendemos que interpreta aplicable al art. 12, porque Amadeus no tenía un establecimiento estable (EP) en Argentina) y revoca la sentencia del TFN.

#### **c) Fallo Lapa**

##### **1. TFN Sala "C" 14/04/2010**

Voto Dra. Adorno, considera que hubo utilización económica en Argentina del servicio prestado en el exterior. Lo incluye en un concepto amplio de asistencia técnica y lo considera incluido en el art. 12 del CDI.

Voto Dr. Vicchi: apela a los comentarios del Modelo OCDE.

Son de fuente argentina las ganancias provenientes de bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o de actividades realizadas en el mismo, y en los casos de los contratos con Amadeus, Galileo y Sabre (estos dos últimos servicios similares al de Amadeus prestado por sociedades residentes en Estados Unidos) el servicio se presta en el exterior, por tanto se trata de rentas de fuente extranjera.

Voto Dr. Urresti: adhiere al voto del Dr. Vicchi.

##### **2. Fallo de Cámara:**

La Cámara considera que existió:

- Asistencia técnica (remite en este punto al fallo "Austral")
- Aprovechamiento económico del servicio en Argentina (remite al fallo "Aerolíneas")
- Presunción de renta de fuente argentina del 90% (para las empresas Sabra y Galileo, para las que no había un CDI aplicable)

En el caso que la Corte Suprema confirmara los fallos de cámara nos encontraríamos con una nueva extensión del criterio de fuente por creación pretoriana, toda vez que estos servicios, que básicamente son procesamiento de datos por sistemas de software complejos, se alejan del concepto pacíficamente aceptado de asistencia técnica como consejo profesional, y tampoco se tratan de la explotación de in-

tangibles, como sería el caso de una licencia de uso de software, toda vez que el sistema permanece siempre bajo el control del proveedor.

El impacto de lo que se resuelva en estos casos es de gran importancia dada la creciente utilización de plataformas informáticas para la prestación de múltiples servicios, servicios de mantenimiento prestados en forma remota y otros servicios de esta índole prestados desde el exterior.

### **1.5.3. Servicios de telecomunicaciones y explotación de contenidos**

Otro conjunto de servicios muy importantes son los agrupados en el art. 13 de la Ley, originalmente destinado a establecer el tratamiento de la distribución de películas cinematográficas producidas en el exterior y explotadas en el país.

Es así que este artículo comienza expresando “Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el 50% del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de (películas cinematográficas extranjeras).”

En el año 1985 mediante la Ley N° 23.260 se agregaron los actuales incisos b) “cintas magnéticas de video y audio, grabadas en el extranjero”, c) “transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior, d) “servicio de télex, telefaxímil o similares, transmitidos desde el exterior”, y e) “todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.”

Un primer comentario que nos merece esta norma es que al estar referida a los pagos efectuados a los productores, distribuidores o intermediarios está dirigido a gravar la explotación en el país de derechos sobre contenidos producidos en el exterior. En este sentido no resulta clara la inclusión de medios como el télex o el telefaxímil, hoy prácticamente inexistentes, pero que no pueden ser asociados a determinados contenidos, mientras que el inciso e) podría estar destinado a gravar contenidos consistentes en imágenes y/o sonidos transmitidos desde el exterior a la República a través de medios de comunicación<sup>3</sup>.

No obstante, el Fisco Argentino ha hecho una interpretación más amplia considerando en determinados casos analizados que encuadran en el inciso e) citado ciertos servicios de telecomunicaciones prestados desde el exterior al país.

Ejemplo de ello es el dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica del 26 de abril de 1994 ante una consulta de la Embajada de Francia referida a la contratación de servicios de “call-back” (servicio telefónico de cobro revertido automático).

Cabe acotar que mediante este dictamen, la Dirección General Impositiva interpretó que el art. 13 inciso e) incluye dentro del vocablo “sonidos” a la voz humana, cuando a la fecha de incorporación de este inciso al texto legal por la Ley N° 26.260 ésta representaba –a diferencia de la situación actual– el grueso de los servicios internacionales, por lo que se podría deducir que difícilmente haya sido la intención del legislador englobarla en el concepto de “imágenes o sonidos”.

Otra importante clase de servicios internacionales de telecomunicaciones está dado por los servicios satelitales prestados a usuarios del país, tanto usuarios finales como empresas licenciatarias de telecomunicaciones internacionales del país, por empresas internacionales residentes en el exterior (hacemos la salvedad que existe una prestadora nacional, la empresa ARSAT, que goza de un tratamiento impositivo específico para esta actividad).

La AFIP tuvo oportunidad de analizar esta cuestión a través del Dictamen (DI ATEC) N° 42/2004, del 28.06.2004, referido al tratamiento de la “transmisión de datos mediante satélites” ante una consulta de la Comisión Nacional de Actividades Espaciales.

De la lectura del Dictamen surge que la consulta se refiere al pago de un canon por la explotación de las imágenes obtenidas y transmitidas por una red de satélites para distintos usos técnicos y científicos.

La Dirección de Asistencia Técnica encuadra la situación consultada en el artículo 13, inciso e) de la Ley que se refiere a “todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos”.

En nuestra opinión se debe diferenciar la transmisión de sonidos o imágenes, ya sea por medios satelitales o cualquier otro, es decir claramente un servicio internacional de telecomunicaciones de la explotación de tales imágenes o sonidos en el país.

3 Sobre este tema se puede consultar la obra “Aspectos internacionales de la tributación argentina” de los autores Gotlib y Vaquero, pág. 215 y siguientes.

Entendemos que es correcto el criterio seguido por la DAT toda vez que se trata de la explotación de las imágenes captadas por los satélites en el país, resultando secundario el medio por el que las mismas se transmiten al país.

Es así que el caso descripto en el dictamen se emparenta más con los incisos a), b) y c) del artículo 13 (películas, cintas de video y audio grabadas en el exterior, transmisiones para radio o TV), y responde a las situaciones detalladas en el encabezamiento del artículo.

Existe también un precedente del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Torneos Network S.A., del 19.12.2007, Sala A, en los que se discutió el tratamiento de comunicaciones satelitales para la transmisión de eventos deportivos realizados en el exterior consistentes en a) contratación del segmento espacial internacional entero de la Región Atlántica, conexiones terrestres en el país de origen, subida satelital en el país de origen, bajada principal en Argentina, monitoreo y control técnico administrativo, transmisión satelital internacional, desde el exterior hasta la empresa contratante por vía Intelsat, y suscripciones de información deportiva.

En este caso el Tribunal confirmó la determinación del Fisco considerando aplicable el artículo 13 de la Ley, incisos e) y c), en función que la prueba aportada por el contribuyente para acreditar que los servicios se prestaban y agotaban íntegramente en el exterior no logró desvirtuar la pretensión fiscal, encuadrando así en la norma servicios que con la mera lectura del fallo parecen estar referidos a servicios de telecomunicaciones.

Al respecto, la prestación de servicios de telecomunicaciones en la República está normada por la Ley Nacional de Telecomunicaciones N° 19.798, y numerosas normas posteriores, resultando un requisito excluyente para la explotación de sistemas de telecomunicaciones en el territorio argentino contar con una licencia otorgada por el Estado Nacional a través de la Secretaría de Comunicaciones.

La citada ley, en su artículo 2° define el servicio internacional de telecomunicaciones como el prestado "entre oficinas o estaciones de cualquier naturaleza del servicio interno, con las de otros países".

De ello se deriva que si una empresa de telecomunicaciones del exterior presta servicios internacionales de telecomunicaciones a una licenciataria de tales servicios en la República Argentina, la empresa del exterior no explota tales servicios en la República sino que tal explotación es realizada por la licenciataria, necesariamente residente en Argentina, la que recibirá la comunicación en su centro internacional y por la red local la entregará al usuario de la Argentina.

En estos casos no se verifica que exista explotación en el país y por tanto no hay fuente argentina, podría interpretarse que no es exactamente así cuando un usuario residente en la República Argentina contrata un servicio internacional de telecomunicaciones directamente con una empresa operadora de telecomunicaciones residente en el exterior, que le provea dichos servicios desde el exterior a la República.

Es en estos casos, que en los precedentes de la DGI y Tribunal Fiscal antes citados se interpretó que operaba la presunción de renta de fuente argentina establecida por el artículo 13 de la Ley.

En el mundo digital actual existen múltiples cesiones de derechos de explotación de música, imágenes, aplicaciones, videos, que llegan al usuario a través de los servicios de telecomunicaciones, en particular la telefonía móvil e Internet, y que en opinión del autor encuadran en este artículo 13, en la medida que se haga una interpretación amplia.

Es que el desarrollo tecnológico ha desdibujado los límites que años atrás pudieron haber sido claros, tanto una película, música, imágenes o aún un libro, pueden tomar hoy la forma de registros digitales, almacenados en plataformas y accesibles mediante los modernos medios de telecomunicaciones, reduciéndose las diferencias entre servicios y la explotación de derechos, a la vez que se amplía el menú de medios de transmisión existentes, todo lo que lleva a meditar la necesidad de revisar normativas que datan de más de 20 años atrás.

#### **1.5.4. Derechos de autor. Beneficios personales y autorías plurales**

El artículo 93 de la Ley en su inciso b) establece una presunción de renta de fuente argentina del 35% para la explotación en el país de derechos de autor.

Una cuestión que diera lugar a un debate doctrinario y jurisprudencial importante, finalmente zanjado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, fue el referido a si este inciso abarca solo a los derechos de autores "personas físicas" o si también abarca a las sociedades como titulares de tales derechos,

en particular en el caso de obras de autoría plural como es el caso de un software complejo o de los personajes de una película animada en los que hayan trabajado cientos de dependientes de dichos entes.

Tanto la doctrina como el Tribunal Fiscal de la Nación (por ejemplo, en las causas “Picapau” referida a dibujos de personajes de historietas, como en “Application Software” referida a derechos de reproducción de software) se expidieron a favor de la inclusión de estos derechos y no solo los de titularidad de personas físicas en el mencionado inciso b).

No obstante, la Cámara en lo Contencioso Administrativo y posteriormente la Corte Suprema de Justicia<sup>4</sup> fallaron en el sentido que los antecedentes de la introducción de este inciso en la Ley del Impuesto a las Ganancias están referidos a autores individuales, determinando que los beneficios de entes plurales queden encuadrados en el inciso h) del artículo 93, con una presunción de renta de fuente argentina del 90%.

Para así definir la cuestión se tuvieron en cuenta los antecedentes de la discusión legislativa al momento de incorporar a la ley el inciso b).

No comparto la solución a la que arriba la CSJN ya que la ley N° 25,036 modificó la ley de propiedad intelectual N° 11,723 y expresamente incluyó el software y admite el registro por parte de personas ideales<sup>5</sup>.

No obstante, en mi opinión la mejor opción sería establecer un tratamiento específico para los pagos por licencias de uso de software con una presunción de renta de fuente argentina razonable que no se constituya en un factor de desaliento al desarrollo tecnológico.

#### ***1.5.5. Servicios personales***

El inciso d) del art. 93 establece una presunción de renta de fuente argentina del 70% para el pago de sueldos, honorarios u otras retribuciones correspondientes a servicios personales prestados transitoriamente en el país –menos de seis meses en el año fiscal– por intelectuales, profesionales, técnicos, artistas (cuando no encuadran en el inciso b), deportistas, etc.

En mi opinión, este inciso corresponde a la contratación de personas físicas para la prestación de servicios ocasionales en la República, la pregunta es qué tratamiento debe tener la contratación de similares servicios ya no a una persona física sino a una entidad, sociedad de profesionales, empresa, etc.

En mi opinión, este último supuesto queda comprendido en el inciso h) del mismo artículo 93 con una presunción de renta de fuente argentina del 90%.

#### ***1.5.6. Artistas. Derechos de imagen de artistas***

Una situación relativamente habitual en la contratación de primeras figuras artísticas es que en forma paralela a los honorarios por actuación se celebren acuerdos de explotación de la imagen del artista, que retribuyen la utilización económica de la figura por parte del medio, por ejemplo un canal de televisión o una productora.

En este caso vale preguntarse si la realidad económica es que se trata de una única retribución por servicios personales, o bien estamos en presencia de un servicio personal –la actuación con su retribución conformada por los honorarios pactados–, y por separado, la explotación de un intangible, consistente en la imagen en fotografías o videos del artista, cuyo tratamiento sería el residual del inciso h) ya referido.

Mi opinión es que debe primar este último tratamiento ya que han sido las partes las que han separado dos prestaciones, la de servicios personales, y la de explotación del intangible conformado por la imagen del artista, y que esta forma de estructurar la contratación no es manifiestamente inadecuada sino que en determinados casos puede atender a la realidad del negocio.

### **1.6. Cesión de derechos de cobro sobre prestaciones de servicios ejecutadas o a devengar**

Otra cuestión es cuál es el tratamiento del pago de servicios prestados o a ser prestados a un tercero cesionario de los derechos de cobro.

4 Causa Picapau S.R.L., CSJN 20,09,2005, y causa “Application Software S.A., CSJN 22,02,2011.

5 Para un análisis detallado de esta cuestión ver “Las Licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA”, Darío Rajmilovich, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXXIII, noviembre 2012, adelantado a suscriptores por vía electrónica.

En opinión del autor, el tratamiento es el correspondiente a los servicios y la retención en la fuente será la correspondiente a la prestación efectuada, toda vez que el cedente solo pudo haber cedido el derecho al cobro del importe de sus honorarios neto de la retención, siguiendo el principio que solo se puede ceder lo que previamente se posee.

### **I.7. Pagos por obligaciones de no hacer o no competencia (no ejercicio de una actividad de servicios)**

En mi opinión no existe en estos casos fuente argentina, toda vez que la ley considera sujetos al impuesto las actividades desarrolladas en el territorio de la República y en este caso no la hay.

En un caso que puede presentar algún parentesco con las obligaciones de no hacer o no competir, relacionado con las comisiones de compromiso que se abonan por no recibir un préstamo ya acordado por una entidad financiera del exterior, la Dirección General Impositiva en un dictamen muy conocido del 07/09/1978 consideró que no estaba sujeto a la retención del impuesto toda vez que no había colocación de capital en el país.

## **II. CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Los convenios para evitar la doble imposición basados en los modelos de la OECD o Naciones Unidas no definen el concepto de servicios y tampoco incluyen un régimen único para gravarlos, por lo que es necesario analizar diferentes cláusulas según el tipo de servicios de que se trate<sup>6</sup>.

### **II.1. Conveniencia de la celebración de convenios para evitar la doble imposición**

Los convenios internacionales para evitar la doble imposición (en adelante CDI) son acuerdos de derecho público internacional de carácter bilateral celebrados entre dos países que asumen obligaciones recíprocas entre los países signatarios, pero que conceden a los residentes de dichos países derechos subjetivos.

Normalmente, la firma de un CDI implica que los países signatarios encuentran un balance positivo o al menos neutro entre los beneficios en términos de mayores inversiones y masa de negocios que la existencia del convenio promueva o facilite, respecto de la cesión de soberanía tributaria con un eventual costo en términos de recaudación.

Es en definitiva una evaluación política, pero sin profundizar en mecanismos objetivos para dicha evaluación, y en una mera perspectiva de qué hacen en la práctica los países se observa que muchos de ellos, tanto desarrollados como en vías de desarrollo (o como son llamados ahora “emergentes”) han ampliado en los últimos años su red de CDI, no es esta la tendencia de nuestro país que en los últimos tiempos ha denunciado o finalizado la aplicación de cuatro CDI (Austria, Suiza, España y Chile), y seguramente dicha posición tiene relación con la distinta postura de cada nación respecto de la llamada globalización y de su integración económica con el mundo.

### **II.2. Tratamiento de los servicios en los CDI**

La mayor parte de los CDI vigentes en el mundo responden al modelo de la OECD, o bien al modelo de las Naciones Unidas, desarrollado a partir de aquel, esta es la base también de los modelos celebrados por la Argentina con excepción del CDI con Bolivia y el recientemente denunciado con Chile, ambos elaborados sobre la base del modelo del Pacto Andino, construido sobre el principio de fuente territorial.

Volviendo al modelo mayoritario, en los CDI no existe un capítulo específico para los servicios, los que se encuentran tratados en distintos artículos, como los referidos a establecimientos estables, a actividades o beneficios empresariales, navegación marítima y aérea, intereses, regalías, servicios personales dependientes, servicios personales independientes, artistas y deportistas, profesores y estudiantes, funciones públicas y otras rentas.

6 Ver “La imposición de los servicios en los convenios internacionales de doble imposición” por Pasquale Pistone en “Estudios de derecho internacional tributario. Los Convenios de doble imposición”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Editorial Legis, p. 397 y siguientes.

Siguiendo los modelos de la OECD/Naciones Unidas, el principio básico es que la facultad de imposición la tiene el estado de residencia del beneficiario de la renta, excepto que la prestación del servicio se realice mediante un establecimiento estable o base fija de negocios situado en el país fuente, con la excepción de los intereses y los cánones o regalías para los que opera el derecho del país fuente de gravar en forma limitada, sin dicho requisito de base de negocios con cierta permanencia.

Así, para la mayor parte de los servicios, aquellos prestados desde el exterior cuando resulte aplicable un CDI no estarán sujetos a la retención del impuesto a las ganancias en la fuente.

### **II.3. Beneficios de contar con CDI para el sector exportador de servicios**

Resulta claro que para las empresas residentes en Argentina que exportan servicios es muy beneficioso operar bajo el paraguas de un CDI ya que, de no tratarse de servicios de asistencia técnica o de otra índole incluidos en el artículo 12 del MOCDE/UN, dichos servicios no estarán sujetos a retención en el país fuente, y como sabemos la Argentina no admite el cómputo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias de tales retenciones, o bien de estar el servicio incluido en el artículo 12 la retención que se practique será limitada.

Sobre este tema queremos señalar la novedad que aporta el convenio celebrado con Uruguay, aún no vigente, que establece un régimen para evitar la doble imposición que prevé el otorgamiento de crédito de impuesto por las retenciones practicadas en Uruguay para los servicios de asistencia técnica o servicios técnicos aun los de fuente argentina.

### **II.4. Definición de asistencia técnica, asistencia administrativa o similar y de servicios técnicos previstos en ciertos CDI celebrados por Argentina**

En varios CDI celebrados por la República Argentina en consonancia con la legislación interna se ha incluido en el artículo de cánones o regalías los servicios de asistencia técnica, extendiendo así la potestad tributaria argentina sobre estos servicios que el modelo OCDE considera únicamente gravados en el país fuente cuando se prestan mediante un establecimiento permanente.

Los CDI que incluyen estos servicios son entre otros los celebrados con Australia, Bélgica, Brasil<sup>7</sup>, Canadá, Dinamarca<sup>8</sup> España<sup>9</sup>, Finlandia, Francia<sup>10</sup>, Reino Unido, Italia<sup>10</sup>, Noruega<sup>8</sup>, Países Bajos, Rusia<sup>11</sup>, Suecia y Suiza<sup>12</sup>.

Hay que señalar que los CDI mencionados no proveen una definición de servicios de asistencia técnica por lo que su significado debe ser, a mi juicio, el asignado por la legislación interna, en este caso de la República Argentina, y el uso común del término en nuestro país.

En mi opinión<sup>13</sup> abarca a los servicios profesionales y técnicos por los que se provee un asesoramiento o consejo que será aplicable a una actividad económica en el país, incluyendo tanto aquellos encuadrados en la Ley Nacional de Transferencia de Tecnología, en cuyo caso se deberá satisfacer el requisito de inscripción en el INPI, generalmente requerido en forma expresa por los CDI antes mencionados, como los referidos a otras ramas del saber o actividad empresarial.

### **II.5. Inscripción de un establecimiento permanente (EP) en la AFIP**

Un establecimiento permanente o una base fija de negocios es un lugar ubicado en un país A donde la empresa residente de un país B desarrolla parte de su actividad con un cierto sentido de permanencia.

Llevando el análisis a un plano más de fondo que el formal de la inscripción ante el Fisco, la ley de sociedades admite la actividad en el país de sociedades constituidas en el exterior, y no requiere su registro cuando se trate de la mera realización de un acto ocasional, en cambio, si habrá una cierta conti-

7 De acuerdo con lo establecido por el Protocolo a este CDI con relación a su artículo 12.

8 Con mención que la inclusión en el art. 12 lo es solo para los servicios prestados fuera del estado en el cual se origina.

9 Denunciado el 29/06/2012, en vigor hasta el 31/12/2012.

10 Este CDI incluye en el art. 12 a "trabajos de estudio o investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales, o administrativos".

11 Está ratificado pero no ha entrado en vigor por no haberse intercambiado los instrumentos respectivos.

12 No está ratificado y su aplicación provisional finalizó el 16/01/2012.

13 Para el lector interesado remito al clásico artículo del Dr. Juan Carlos Vicchi "El asesoramiento técnico prestado desde el exterior", Revista La Información, diciembre de 1988.

nidad en el desarrollo de actos en el país, el artículo 118 de la Ley de Sociedades Comerciales requiere que esa sociedad radique y registre una sucursal.

Es así que la estructura legal propia para un establecimiento permanente en el país es el de la sucursal y en mi opinión la inscripción de un EP ante la AFIP requiere su previa constitución.

En cuanto a la normativa de AFIP, la Resolución General N° 10 no prevé la inscripción de sujetos del exterior bajo la forma de establecimientos permanentes, lo que parece ir en línea con el razonamiento más arriba esbozado.

## **II.6. Actuación de artistas y deportistas a través de sociedades, distintos supuestos**

El artículo 17 del Modelo OECD/UN, así como el artículo 17 de varios de los convenios de doble imposición celebrados por la República Argentina, por ejemplo, el caso de España, definen la distribución de la potestad tributaria en el caso de los ingresos obtenidos por la actuación de artistas y deportistas.

Tomando como base el CDI con España, el primer párrafo de este artículo se refiere a la “actividad personal ejercida en el otro Estado Contratante (por un residente de un Estado Contratante) en su calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o en su calidad de deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado”, o sea que otorga facultad de imposición al país de la fuente y conforme a la legislación interna de dicho Estado, toda vez que o establece limitación a la alícuota de retención.

Si bien en el primer párrafo se menciona la “actividad personal”, en el segundo párrafo se extiende la aplicación de este artículo también a las rentas que se atribuyan no al propio artista o deportista, “sino a otra persona”, concepto que incluye a sociedades que tengan los derechos para contratar la actuación del artista o deportista, las que podrán ser sometidas a imposición en el Estado de la Fuente, no obstante lo establecido por los arts. 7° (rentas empresariales), 14 (servicios personales independientes) o 15 (servicios personales dependientes), que establecen como requisito para la potestad tributaria del país Fuente que la actividad se desarrolle mediante un establecimiento estable o base fija de negocios.

El profesor Pistone (en su obra anteriormente citada) señala que la movilidad de estos sujetos justifica un tratamiento específico, y que la atribución de potestad tributaria al país fuente en estos casos tiene un sentido de evitar la elusión y aun la evasión, ya que la retención del impuesto actuaría como un disuasivo de la no declaración de la renta en el país de residencia.



## IMPORTACIÓN DE SERVICIOS. CUESTIONES REFERIDAS A PRECIOS DE TRANSFERENCIA

**CECILIA E. GOLDEMBERG**

### I. INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia responden a los precios acordados en las transacciones realizadas entre miembros de una empresa multinacional, es por ello que el método aplicado para determinar la magnitud del impuesto que la empresa multinacional debería ingresar en favor de un determinado país, debe reflejar las ganancias que verdaderamente se hayan generado u obtenido en ese país. Esta es la premisa que debe cumplirse para evitar perjuicios en la recaudación que su legislación le atribuye. Conforme señala Naciones Unidas en su reciente Manual de precios de Transferencia para países en vías de desarrollo, el riesgo, ante la falta de respuesta adecuada a las cuestiones de precios de transferencia es que las ganancias puedan quedar localizadas en países de baja imposición, en tanto que las pérdidas podrían quedar localizadas en países de altas tasas de imposición. Ello lleva al efecto neto, desde la perspectiva grupal, de minimizar los impuestos y, en virtud de ello mismo, afectar la recaudación que los países más débiles necesitan para encarar su desarrollo<sup>1</sup>.

Al igual que en toda cuestión tributaria referida a operaciones internacionales, las partes involucradas no son solamente las empresas integrantes del grupo sino también los países afectados, pero además de ponerse en juego cuestiones de jurisdicción y localización comunes a la tributación internacional, se agrega el aspecto referido a la valuación, que es central a los precios de transferencia.

Las operaciones que involucran servicios en el entorno de las empresas multinacionales son sumamente relevantes y su proporción dentro de las operaciones intragrupo crece rápidamente. Estas prestaciones han generado especiales inquietudes en virtud de sus particularidades y complejidad para su comprensión y análisis<sup>2</sup>, a la luz del principio *arm's length*, que impone un enfoque tipo micro, que debe centrarse en cada operación en particular<sup>3</sup>.

Al hablar de "importación de servicios" corresponde en una primera gran visión considerar que el país que actúa como perceptor puede, y de hecho, es así en el caso de Argentina, encontrarse en desventaja para ejercer el control del precio de las prestaciones al igual que otros países no desarrollados. En relación a los precios de transferencia las desventajas administrativas que enfrentan algunos países comprenden la complejidad de los conceptos de precios de transferencia y su aplicación práctica, la falta de comparables adecuados, dificultades para la localización y valuación de las ventajas específicas por la localización, dificultades para la identificación y valorización de intangibles y la necesidad de afectar importantes recursos en profesionales de alto nivel y costos asociados para atender los casos concretos.

En síntesis, el enfoque *arm's length*, elaborado por los países desarrollados imponen el acceso a recursos técnicos –habilidades, conocimientos e información– de difícil y alto costo. La inexistencia de un mercado en el país para el tipo de operación analizada o de existir, la ausencia de documentación pública sobre los precios, dificulta en extremo la determinación del precio de mercado y es por ello que aflora la inquietud en cuanto a si no sería más conveniente y práctico la adopción de márgenes fijos o su incorporación aun cuando parcial, en regímenes de *safe harbour* que faciliten el tratamiento de los precios de transferencia.

Esos márgenes fijos son establecidos por leyes domésticas para determinadas transacciones y son indicativos del nivel de ganancias que pueden ser tratadas como "*arm's length*" y consecuentemente, despejar toda posibilidad de que el fisco las considere infra o, en su caso, sobrevaluadas. El ejemplo del régimen aplicado por Brasil está siendo seguido con mucha atención en el mundo.

La idea de márgenes fijos ha sido tradicionalmente mal vista por la OCDE como expresan las Guías de Precios de Transferencia (Guías) al referirse al *global formulary apportionment* y más particularmente a su en-

1 Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para los Países en Desarrollo, Prólogo.

2 Manual Práctico de las Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para los Países en Desarrollo y Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE, Capítulo VII.

3 En contraposición con el enfoque macro, defensor del *global formulary apportionment* como mecanismo que permitiría captar la renta global de las empresas multinacionales, incluyendo las ganancias derivadas de las ventajas de la pertenencia a la organización.

foque tradicional sobre los *safe harbours*. Pero la organización internacional ha dado un viraje en su enfoque, aceptando la realidad que exponen las legislaciones de sus miembros, que significativamente han adoptado *safe harbours* en la forma de márgenes fijos de rentabilidad para algunos tipos de transacciones o de contribuyentes, lo cual tiene trascendencia para los servicios, al menos aquellos cuya prestación no requiere del uso de *know-how* o de habilidades especiales, dado que sus márgenes, por tratarse de servicios de bajo valor agregado, tienden a uniformarse dentro de rangos que se reiteran generalizadamente no obstante las diferencias de mercados<sup>4</sup>.

Adicionalmente, son generalmente los márgenes obtenidos por empresas del exterior las que integran los paneles de comparables utilizados para verificar los precios de transferencia en el país de las empresas vinculadas, prestadoras de servicios en nuestro territorio, es decir, en el caso de exportación de servicios, inverso al que nos ocupa en este trabajo. Pero dudamos que un sistema de márgenes fijos mínimos pueda ser útil para el tratamiento de los servicios vinculados recibidos del exterior en tanto la AFIP mantenga la irracional pretensión de tomar como *tested party* a la empresa local, en estos casos.

## II. DEFINICIONES

En materia de precios de transferencia no son determinantes las cuestiones relativas a la fuente territorial o al origen de la renta, ni los detalles referidos a la cuantificación de la renta neta, deducciones aplicables, alícuotas, etc. Todo ello es indiferente pues lo que se busca es determinar el impacto del precio que un residente paga o reconoce en favor de un sujeto vinculado del exterior por la prestación contratada, cuya deducción invoca. El objeto del análisis es constatar si su precio es de mercado o, más estrictamente, si ese precio es el que razonablemente un sujeto con intereses contrapuestos, hubiera acordado ante las mismas circunstancias. Es el mismo razonamiento que impera para el análisis inverso, desde la perspectiva del prestador o contraparte.

Algunas diferenciaciones son determinantes, como la que separa a los “bienes” corpóreos o derechos de propiedad intelectual o industrial de los “servicios”<sup>5</sup>. En cambio es muy común que los servicios queden comprendidos en prestaciones complejas, involucrados en la transferencia de activos o de intangibles o que se mimeticen con la provisión de bienes incorpóreos o digitales. Su identificación, reitero, será indispensable para evaluar su trascendencia económica, aun cuando no sea factible separarlos de la transferencia a la que están asociados.

El enfoque del análisis de precios de transferencia puede ser muy diferente, conforme el resultado del análisis funcional que concretamente permita identificar la naturaleza del servicio objeto de transacción. Las transacciones más generalizadas responden a servicios de tipo administrativo y de bajo valor agregado que suelen proveer los denominados centros de servicios como los servicios financieros, comerciales, de recursos humanos, marketing, de planificación, coordinación, informáticos, jurídicos, contables, control presupuestario, etc. Pero hay otros que exigen el aporte de personal altamente calificado como los servicios técnicos aplicados a la investigación y desarrollo de intangibles.

## III. PARTICULARIDADES DE LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO

La particularidad de los servicios intragrupo requirió una atención especial en las Guías que le dedican el Capítulo VI (Guías). Ya podemos adelantar que por el contrario, nuestra legislación doméstica no contiene ninguna referencia en particular sobre los servicios prestados entre miembros de multinacionales, situación que se replica en las recientes legislaciones de países latinoamericanos. Por supuesto que la falta de normas no puede ocultar las cuestiones de hecho que se presentan y la necesidad de encontrarles un remedio interpretativo en sintonía con el marco legal y, en lo posible, que evite no sólo la pérdida de recaudación sino también la posible doble imposición.

Aun cuando las disposiciones de la LIG no enfoquen específicamente el tema, las Guías antes mencionadas actúan como doctrina y antecedente interpretativo a la que reiteradamente acuden los juzgadores y la

4 Documento borrador que contiene una propuesta de revisión de la sección sobre refugios seguros en el capítulo IV de las Guías de Precios de Transferencia que fue sometida a discusión pública entre el 6 de junio al 14 de septiembre de 2012.

5 Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas. Wolter Kluwer España SA. Capítulo 7. Las prestaciones de servicios: los servicios intragrupo.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

misma AFIP y cuya influencia es determinante para el análisis del tema aun cuando no se encuentre en juego la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición.

Las consideraciones especiales que realizan las Guías para apreciar si las condiciones acordadas o impuestas en las prestaciones de servicios entre integrantes del grupo multinacional responden al principio *arm's length* se focalizan en dos aspectos: si los servicios concretamente han sido prestados y si el cargo por los mismos responde al precio que hubieran acordado partes independientes. Frente a ello, la normativa local aparece huérfana de precisiones, aunque tiene resortes antielusivos que permiten poner freno a posibles abusos de los contribuyentes que las Guías advierten en sus observaciones.

En efecto, no sería admisible frente a la contabilidad fiscal y en particular, ante el principio emergente del artículo 80 de la LIG que condiciona la deducibilidad de los gastos a que los mismos sean efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, la posibilidad de deducir servicios que no respondan a una efectiva y real actividad, que hayan sido inventados o fraguados. Y en este aspecto distinguir entre transacciones entre vinculados o terceros podría ser ocioso, pues en ambos casos podría caber el mismo calificativo de fraude o evasión.

Lo que debe ser remarcado es que ante la existencia de un grupo multinacional, determinados servicios o actividades efectivamente llevadas a cabo por alguno de los integrantes deben ser asignados al miembro que tenga interés en ese despliegue, sin posible admisión de una adjudicación arbitraria. No hace falta siquiera mencionar que pueden verificarse desvíos intencionales en tal sentido, con mayor riesgo en casos de centralización de los servicios en cabeza de uno de los integrantes, de modo que la prueba acerca de la efectiva existencia del servicio y de su vinculación con las operaciones gravadas del contribuyente local constituye el primer examen que deberá ser cuidadosamente documentado para, con posterioridad, pasar al segundo plano referido a la constatación del precio *arm's length* o sea el aspecto valorativo.

Las dos primeras pruebas han sido tratadas por las Guías bajo el mismo concepto de prestación efectiva del servicio, proponiendo evaluar si la prestación invocada le provee al miembro que la ha recibido de algún valor comercial o económico que le permita mejorar su posición comercial. La sugerencia es razonar si una empresa independiente ante circunstancias comparables hubiera deseado pagar por ese servicio a un tercero o hubiera llevado a cabo tal actividad por sí misma. En caso contrario esa actividad o despliegue no podría justificar un pago. Más aún, un beneficio incidental obtenido solo por pertenecer al grupo, sin la existencia de un servicio específico debería ser ignorado.

Al efectuar el análisis, el primer interrogante a plantearse es si el servicio responde al interés del destinatario o al del accionista o propietario, como es la actividad relacionada con cuestiones jurídicas de la empresa controlante, la confección de reportes incluyendo los consolidados y los costos correspondientes a la adquisición de las participaciones, los que no corresponden ser adjudicados a los miembros del grupo. La advertencia sobre la posible existencia de servicios duplicados provistos a un miembro que ya satisface su necesidad o la atención en servicios de coordinación para el caso de reorganizaciones o adquisiciones que solamente pueden beneficiar a determinados sujetos de la multinacional son detallados anuncios que facilitan el análisis acerca de la procedencia de los cargos bajo la premisa del operador independiente. Las Guías ahondan en otras situaciones fácticas siempre con el tono del análisis riguroso destacando la perspectiva del receptor del servicio, como el cargo por servicios disponibles, alegando incesantemente a necesidad de ubicarse ante la situación hipotética de inexistencia de vinculación económica.

El razonamiento de las Guías no está alejado del que se encuentra implícito en el tradicional criterio adoptado por el artículo 80 de la LIG acerca de que el gasto debe ser "necesario", para admitir su deducción, desde que este concepto tiene carácter relativo, como ha afirmado el TFN en ACTOR SAC<sup>6</sup> y reafirmado recientemente en Hoteles Sheraton de la Argentina<sup>7</sup>, sosteniendo que el carácter de necesidad "debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones"<sup>8</sup>. Solo si el prestatario se beneficia aun potencialmente con el mismo, se pasará la primera prueba para validar la existencia de una transacción con posibles efectos fiscales para ambas partes.

6 Del 22/7/64.

7 Sala A, 6/3/2012.

8 "... La inexistencia de obligación legal... no excluye la procedencia de la deducción, cuando los hechos propios del giro comercial colocan a la empresa en la necesidad de adoptar decisiones en la esfera económica, originándose gastos realmente efectuados para la realización de actividades comprendidas en el objeto social, tendientes a obtener, mantener y conservar rentas dentro de las posibilidades y conveniencias de la misma".

La aportación de pruebas por parte de la entidad local –contratos con detalle descriptivos de los servicios prestados, evidencias de su efectiva recepción, las bases económicas de su facturación y la acreditación del interés, utilidad o causalidad de la prestación con la fuente productora de ganancias gravadas, entre otros– permitirá dar por acreditada esta circunstancia. El defecto en este punto neurálgico ha permitido convalidar las impugnaciones fiscales en varios casos resueltos por la justicia<sup>9</sup>. En cambio en la causa Hoteles Sheraton de Argentina el contribuyente fue exitoso en acreditar el nexo causal de los cargos efectuados por una entidad vinculada del exterior, correspondientes a un programa de huésped frecuente.

La sentencia efectúa un análisis muy preciso sobre la deducción de los gastos efectuados en el exterior en atención al principio establecido por el artículo 80 de la LIG y a las limitaciones emergentes del artículo 87, inciso e) que dispone que de las ganancias de la tercera categoría se podrán también deducir las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8, en cuanto sean justos y razonables y del artículo 116 del decreto reglamentario (DR) que presume que los gastos incurridos en el extranjero son ocasionados por ganancias de fuente extranjera pero la AFIP podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

Menciona la sentencia que esta norma del año 1947 tuvo por objeto evitar que se abulten indebidamente los gastos incurridos en el extranjero<sup>10</sup> y que la expresión “justos y razonables” referida a los gastos correspondientes a la importación y exportación de mercaderías tiende a evitar los abusos por razones de vinculación económica entre empresas del país y del extranjero, por lo cual es necesario que “no superen lo que normalmente se paga por el servicio prestado”.

Apreciamos que estas mismas inquietudes, que sustentaron la sanción de normas restrictivas de la deducción de gastos incurridos en el exterior, se encuentran hoy plasmadas en el régimen de precios de transferencia al poner en el contribuyente la carga probatoria sobre la condición de mercado del precio de las operaciones entre empresas vinculadas. Ello es manifiesto, porque si el gasto es justo y razonable, es porque tiene equivalencia con el que razonablemente hubiera afrontado un tercero ante la misma circunstancia y tal cosa debe ser acreditada por el contribuyente bajo la presunción que subyace en todo el mecanismo de acreditación del cumplimiento con el principio adoptado en el artículo 14 de la LIG, llámese del operador independiente o *arm's length* en su término en idioma inglés.

Si un gasto responde a un servicio en el exterior que efectivamente se ha prestado y lo ha sido en interés de la empresa prestataria y que por aplicación del método de precios de transferencia seleccionado se ha constatado que el precio es equivalente al que hubieran pagado terceros en las mismas circunstancias, habría quedado cerrado el círculo probatorio y antielusivo, sin necesidad de agregar otros requerimientos o limitaciones como las expuestas en el artículo 87, inciso e) de la LIG y en el artículo 116 del DR. Estas últimas disposiciones han mantenido vigencia formal pero han quedado subsumidas en las normas más modernas de precios de transferencia. Son disposiciones que han perdido actualidad y deberían formar parte de las destinadas a eliminar en oportunidad de la esperada reformulación normativa.

La sentencia en Hoteles Sheraton de Argentina toma también el antecedente de la causa First National City Bank<sup>11</sup> en la que la Cámara expresó que son deducibles los gastos incurridos en el extranjero a condición de que sean necesarios, justos y razonables y debidamente comprobados<sup>12</sup> para enunciar los cuatro requisitos necesarios para la deducibilidad de los gastos incurridos en el extranjero: 1) que se encuentren directamente vinculados con la generación de la ganancia gravada de fuente argentina; 2) que sean justos y razonables; 3) que se hallen registrados contablemente a fin de posibilitar su correcta individualización y 4) que cuenten con el debido respaldo documental a través de facturas, recibos y/o comprobantes similares.

En particular la calidad de “justicia y razonabilidad” la considera acreditada mediante la aplicación del método CUP efectuado por el contribuyente en su Informe de Precios de Transferencia, en tanto que el nexo causal resulta de la naturaleza del cargo y su vinculación con los ingresos generados por los huéspedes alojados en el hotel, comprendidos en el programa de huésped frecuente. Es evidente la total coincidencia con las

9 “J Walter Thompson Argentina S.A.”, CNACAF, sala I, 24/8/2006; “Citibank N.A.”, CNACAF, sala I, 8/08/1985; “First National City Bank”, CNACAF, sala II, 13/09/1979.

10 Comentario oficial del decreto 14.338/1946 indicado en la sentencia recaída en Hoteles Sheraton de Argentina.

11 CNACAF, sala II, 13/09/1979.

12 Agregando que “los elementos probatorios deben respaldar tanto la necesidad y razonabilidad de los gastos que se hubiesen efectuado y que se quieren apropiar -ponderados, claro está, dentro del marco asignado por el giro de los negocios *sub examine*-, cuanto que la efectiva individualización de tales erogaciones”.

dos condiciones que destacan el tratamiento de los servicios prestados a empresas vinculadas a los fines de precios de transferencia: el potencial beneficio para el receptor –llámese también necesidad o nexo causal– y el precio *arm's length* que es el que razonablemente hubieran acordado partes independientes.

Las normas comentadas son comunes a las transacciones efectuadas con contraparte extranjeras, sean estas vinculadas o terceros pero, conforme indican los antecedentes, estas disposiciones antiabuso estaban destinadas a las operaciones entre empresas vinculadas que son sensibles a posibles desvíos de valor y ante las cuales se pretendió establecer una valla probatoria, que ya ha perdido actualidad frente al régimen de precios de transferencia.

#### IV. SERVICIOS DIRECTOS O CENTRALIZADOS. DIFERENCIAS EN EL ANÁLISIS

El precio se puede determinar en forma directa o indirecta. Cuando el servicio es prestado individualmente y considerando la satisfacción de una necesidad específica de la empresa destinataria, el análisis acerca de la mentada causalidad con ganancias gravadas será más directo y simple pues, como señalan las Guías, ordinariamente, una empresa independiente, ante las mismas circunstancias hubiera satisfecho esa necesidad implementando la actividad requerida por sí misma o contratando a un tercero<sup>13</sup>.

Del mismo modo, el aspecto valorativo no debería ofrecer dificultades en estos casos, pues el cargo se establece en forma directa aplicando el método CUP cuando es posible acceder a operaciones comparables. Ante la ausencia de este dato suele ser adecuado aplicar el método de costo más beneficios, que exige implementar el examen de precios de transferencia desde la perspectiva de la entidad prestadora del servicio. Este enfoque no sería admitido por la AFIP en virtud de la cuestionada regla administrativa que obliga a considerar como *tested party* a la entidad argentina cuya crítica haremos más abajo.

En cambio el análisis será más complejo cuando se trata de servicios centralizados dirigidos a más de uno de los miembros que componen la multinacional. En estos supuestos aparecen nuevamente los dos temas vitales: en primer lugar, la diferenciación del sujeto en cuyo interés recae la prestación y en segundo lugar, la asignación cuantitativa entre los distintos destinatarios.

Cuando no hay posibilidad de efectuar un cargo directo, la distribución de los cargos entre los sujetos destinatarios se efectúa vía *cost sharing* sobre una base o parámetro que, aún siendo objetivo implicará cierto grado de estimación. Este procedimiento es usual en las empresas multinacionales, muchas veces es consecuencia del tipo de servicios prestado y ha sido receptado y reglamentado en las legislaciones de muchos países europeos y de EE.UU. para dar cabida y solución a esta práctica generalizada, que es una suerte de estilo propio de las empresas multinacionales que les permite mejorar en eficiencia. Las disposiciones suelen regular el tipo de servicios incluidos en esta posibilidad, generalmente de tipo rutinario y de bajo valor agregado, previendo la aplicación de criterios de racionalidad en las pautas de distribución<sup>14</sup>, como ser los ingresos, activos o la cantidad de personal, según el servicio de que se trate. Estos criterios de asignación deben responder a la premisa de asignación conforme al beneficio potencial del destinatario.

Adicionalmente las autoridades fiscales podrían permitir un cargo fijo sobre los servicios intragrupo basado en reglas de refugios seguros o en un régimen de presunciones, por ejemplo si no fuera práctico calcular y someter a impuesto un precio de operador independiente para la provisión de servicios.

Lamentablemente este claro razonamiento no tiene recepción en una norma expresa, sustantiva, en nuestra legislación, que facilite la solución del tratamiento fiscal en cada caso y que ordene el criterio a aplicar por la misma administración tributaria, así como las aportaciones probatorias para cada caso.

#### V. OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR A LA EMPRESA LOCAL COMO PARTE ANALIZADA

Cuando para el análisis de los precios de transferencia de una transacción se selecciona como método más apropiado el precio de reventa o el costo más beneficios o el margen neto de la transacción, resultará necesario elegir una de las dos partes intervinientes para focalizar en ella la constatación del precio en base al margen de rentabilidad. En cambio, si el método seleccionado es el CUP, el comparable será directamente

13 Capítulo VII, párrafo 7.8.

14 La legislación española da por cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias. (Ley 36/2006) Fiscalidad .... Mencionado en nota 3.

el precio de una transacción efectuada entre terceros –interna o externa al contribuyente– en tanto que en el caso del método de división de ganancias el análisis es bilateral y contemplará la rentabilidad de ambas partes en relación a la transacción examinada.

La definición de la parte analizada debe ser consistente con el análisis funcional y con la transacción en estudio porque los atributos de esta última suelen influir<sup>15</sup> a tales fines.

Es recomendable que la parte analizada sea la más sencilla en las funciones cumplidas en relación a la transacción vinculada y en los activos y riesgos asociados y, además, a cuyo respecto se disponga de la mayor información posible. Quizás ha sido en consideración a este último factor que la AFIP haya decidido, a través de la Resolución General 1122<sup>16</sup> (RG 1122), acotar el análisis para realizarlo exclusivamente sobre la situación del sujeto local. Pero el celo acerca del acceso a la documentación probatoria ha derivado en la sanción de una norma extrema que entra en conflicto con los artículos 14 y 15 de la LIG, porque restringe las posibilidades de selección del método más apropiado y, además puede derivar, en determinados casos y especialmente cuando se trata de la importación de servicios, a resultados poco confiables y hasta inconducentes.

Consideremos el caso muy común de una empresa residente en el país perteneciente a una multinacional, que fabrica productos alimenticios para su venta local a mayoristas y supermercados. La única operación comercial efectuada con otra empresa integrante del grupo consiste en la recepción de servicios de asistencia en sistemas y en la administración de recursos humanos cuyo importe tiene escasa significación en relación a la totalidad de gastos operativos que exponen sus estados contables. La veracidad de la prestación está acreditada y a satisfacción de la autoridad fiscal. A los fines valorativos, la empresa no dispone de datos sobre precios de operaciones comparables para aplicar el método CUP y como consecuencia de la norma precitada, se ve imposibilitada de aplicar el método de costo más beneficios, pues para ello debería situarse del lado del prestador. Este efecto es contrario a la buena doctrina pues, como ya se mencionó los indicadores basados en el costo, sea a nivel de margen bruto o neto, suelen ser los más apropiados para actividades de servicios.

Ante la situación descripta a la empresa le queda como única posibilidad residual, aplicar el método del margen neto de la transacción (MNT)<sup>17</sup>. Nos preguntamos si sería posible seleccionar el método del MNT como método más adecuado para verificar indirectamente el precio de un servicio. La respuesta es afirmativa, pero siempre que ese método se aplique sobre los datos correspondientes a la empresa prestadora, quien cumple la función analizada, posee los activos y enfrenta los riesgos correspondientes. Por el contrario, aplicar ese método en la empresa prestataria conducirá a medir la rentabilidad consecuente de su propia actividad en comparación con la rentabilidad obtenida por otras empresas independientes en el mismo sector industrial, es decir en su rol de productor de productos alimenticios, a cuyo respecto el servicio recibido ni siquiera es un insumo sino tan solo un gasto administrativo con escasa incidencia en el negocio.

En suma, la restricción impuesta por la RG 1122 impide efectuar un análisis conducente respecto del precio de transferencia del servicio en cuestión. La aplicación de un método indirecto solamente sería viable desde la perspectiva del prestador, lo cual confirma la apreciación inicial acerca de la incidencia de las características de la transacción en la selección de la parte analizada.

Excepto situaciones en las que el servicio constituya un insumo preponderante para la actividad desarrollada por la empresa local, la aplicación del método del MNT desde su perspectiva arrojará resultados inconsistentes con el declarado propósito de medir, aunque indirectamente, el precio de transferencia acordado con la contraparte vinculada del exterior por el servicio recibido.

Si la empresa local registra una buena rentabilidad en el segmento al que se aplica el servicio en cuestión saldrá airosa de la prueba, pero a través de la misma no estará constatando el precio del servicio recibido sino la eficiencia en su propia función, en cambio, si su ganancia neta es muy reducida o negativa el test derivará en la necesidad de practicar un ajuste de precios de transferencia hasta la mediana de los márgenes comparables, reducida en un 5% y esta consecuencia deviene en absurdo, pues lo más probable es que no haya sido el gasto por el servicio en cuestión, el factor determinante en el resultado. Más aún, es probable

15 Manual de Precios de Transferencia para Países en vías de Desarrollo de Naciones Unidas, Capítulo V, Párrafo 5.3.3.1.

16 Su artículo 9° dispone: "Para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios, deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local".

17 Debería seleccionar un indicador de utilidad neta que no se base en los costos totales pues no corresponde relacionar la rentabilidad con el factor objeto de control.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

que el ajuste al precio de transferencia provocado por la aplicación de esta fórmula arroje un importe que supere al precio correspondiente al servicio cuya valuación es objeto de análisis, ratificando que el análisis de precios de transferencia está mal encarado.

Lo mencionado precedentemente expone con contundencia que la obligación de efectuar la prueba de precios de transferencia sobre la empresa local para verificar servicios recibidos, así como el pago de regalías por el uso de intangibles y hasta la importación de bienes que no se integran a la cadena productiva o comercial, impide efectuar el test de precios de transferencia en forma conducente y coloca al contribuyente ante una situación sin salida.

No debe confundirse, en materia de servicios, el énfasis que debe colocarse en la situación del prestatario para verificar si la prestación del servicio responde a la contratación que hubiera efectuado un tercero con vistas al beneficio probable que pueda obtener, con el análisis valorativo el que, necesariamente, debe poner énfasis en la rentabilidad del prestador, a excepción de la posibilidad de contar con un comparable que permita aplicar el CUP.

Uno de los más recientes trabajos de la OCDE revisa los aspectos referidos a los *safe harbours* de las Guías para propiciar su incorporación conjuntamente con la celebración de acuerdos para evitar la doble imposición referidos a la implementación bilateral de presunciones de márgenes mínimos de rentabilidad –que admitan prueba en contrario– para determinadas funciones no complejas y de bajo riesgo, entre las que se incluyen los servicios de manufactura y de investigación y desarrollo. En ese trabajo se adjuntan ejemplos de acuerdos bilaterales en los cuales la empresa prestadora del servicio se compromete a obtener una ganancia neta antes de impuesto sobre sus costos totales que quede comprendida en un rango preestablecido acordado entre las partes y las autoridades de ambos países. Es claro que en este tipo de acuerdos como eventualmente en el caso de un Acuerdo Previo de Precios referido a la actividad de servicios, el análisis de precios de transferencia en cuanto a la valuación o precio acordado se basa en la situación económico financiera del prestador, a cuyo respecto ambos fiscos deben tener total acceso.

Como antes mencionamos, la norma impuesta por el artículo 9° de la RG 1122 virtualmente impide al contribuyente cumplir con el cometido legal en la selección del método más apropiado y por ello debe ser derogada sin demoras. En efecto, esa norma restringe el derecho contemplado en el artículo 15 de la LIG para acreditar la procedencia del cargo, en un abierto exceso reglamentario que es ilegítimo a la luz del principio constitucional de legalidad impidiendo que contribuyente acredite debidamente su situación ante el principio de operador independiente por lo cual, su aplicación también conspira contra el principio consagrado en el artículo 14 de la LIG. Es, además, contradictoria con lo resuelto por el DR cuando en referencia a la aplicación del método del sexto párrafo para la probanza de la acreditación de los requisitos a cumplir por los intermediarios internacionales del exterior, previstos en el octavo párrafo del artículo 15 de la LIG, ordena considerar comprobantes fehacientes y concretos, obviamente que correspondientes al intermediario del exterior<sup>18</sup>. Esta contradicción pone de manifiesta la ilegalidad de la mencionada restricción.

Asimismo, el artículo 9° de la RG 1122 se aparta de la tendencia mundial que admite la posibilidad de efectuar el análisis sobre la parte extranjera en tanto el contribuyente asegure que la información relevante acerca de esa parte y de los comparables sea accesible para la administración fiscal. Las apreciaciones al respecto no sólo emergen de las Guías de OCDE sino que son también asumidas por Naciones Unidas en su reciente Manual de Precios de Transferencia y han sido aceptadas por prácticamente todos los países que incorporaron el análisis *arm's length*.

Huelga decir que queda al contribuyente la posibilidad de accionar unilateralmente contra esta disposición en el ámbito de la Justicia por inconstitucionalidad, al exceder el marco legal y cercenar la posibilidad de seleccionar el método más apropiado para acreditar la idoneidad de los precios de transferencia correspondientes a la transacción.

No dudamos en afirmar que ya es hora de dejar a un lado una norma restrictiva y cuestionable, creada ante el temor al acceso de información fehaciente correspondiente a la parte extranjera, pues la AFIP dispone de una importante y cada vez más extendida red de convenios de intercambio de información que le permite constatar la veracidad de la información financiera de empresas extranjeras con igual seguridad que en relación a los contribuyentes locales.

18 Artículo 21.7.4.

## VI. SERVICIOS E INTANGIBLES

En precios de transferencia lo que importa es identificar la transacción, lo cual no equivale necesariamente a efectuar definiciones genéricas, sino colocar la atención en lo particular que es objeto de la transacción acordada y en sus componentes de valor. Por ello corresponde apreciar los intangibles que pueden estar involucrados en la prestación del servicio, para lo cual se debe llevar a cabo un minucioso análisis de comparabilidad cuyos diez pasos básicos se encuentran delineados en las Guías<sup>19</sup>.

Importantes consideraciones al respecto se desprenden del reciente documento elaborado por el Grupo N° 6 de OCDE con vistas a la reformulación del Capítulo VI de las Guías referido a Intangibles<sup>20</sup>, al diferenciar entre servicios que involucran el uso de intangibles y servicios que involucran la transferencia de intangibles.

En el primer caso, los intangibles son utilizados para concretar las transacciones pero no son transferidos. Será necesario clarificar con precisión la naturaleza de la prestación e identificar los intangibles utilizados para tenerlo en cuenta en el análisis de comparabilidad, en la selección del método más apropiado y en la selección de la parte analizada (el mismo criterio corresponde seguir cuando el intangible tiene conexión con la venta de bienes tangibles, por ejemplo, el caso de manufactura o con su adquisición, en relación a funciones de marketing). El ejemplo que brinda el *draft* es el de una empresa dedicada a la exploración que adquirió o desarrolló un software sofisticado y valioso *know-how* con relación a datos geológicos y que utiliza tales intangibles para la prestación de servicios de exploración a empresas vinculadas. Esos intangibles deberán ser tenidos en consideración para llevar adelante el análisis de precios de transferencia teniendo en consideración su utilización en la prestación del servicio, sin ser transferidos.

La posición que OCDE expone es que no es útil efectuar clasificaciones en relación a intangibles o servicios ni aplicar estrictos preconceptos en cuanto a la metodología aplicable. En tal sentido, la tendencia de usar el método de costo más beneficio para los servicios podría no ser adecuada para valorizar servicios que son únicos e incorporan importante valor para el prestatario, situaciones ante las cuales podría ser más adecuado aplicar el método de División de Utilidades (*Profit Split*), usualmente apto para la valoración de intangibles. Siguiendo con el tema, se afirma que así como ciertos servicios deben tratarse analizando el alto valor cuya prestación aporta, habrá transferencias de intangibles que no son únicos o altamente valiosos a cuyo respecto podría ser adecuado verificar su precio de transferencia aplicando el método costo más beneficios. En otras palabras, la caracterización de la operación no define el método de análisis.

En otros casos, la transacción entre empresas vinculadas puede implicar la transferencia del intangible, y ya no solo su uso, en combinación con la prestación de servicios. El primer paso de análisis será identificar al intangible y determinar si el mismo ha sido efectivamente transferido. En algunas situaciones, será posible segregar el intangible o los derechos sobre el mismo de la operación consistente en la prestación de los servicios y desagregar sus precios para permitir una conformación individual acerca de las condiciones *arm's length* de cada elemento, mientras que en otras situaciones esa segregación puede no ser factible, en virtud de la naturaleza de la transacción.

El ejemplo que brinda la OCDE es el de los contratos de franchising en virtud del cual un miembro del grupo multinacional provee una combinación de servicios y de intangibles a otro miembro del grupo a cambio de un solo honorario. Aclara que en caso de que esos servicios e intangibles fueran, en función de su naturaleza, de carácter único, sin que sea posible ubicar transacciones comparables, será necesario desagregar cada elemento y efectuar un análisis de precios de transferencia individual para cada uno de ellos, pero siempre teniendo en cuenta que la interacción entre varios intangibles y servicios puede aumentar el valor de ambos.

En las operaciones combinadas deberá encararse la comparabilidad por el camino más simple, como debería ser de práctica. Por ejemplo, si la parte analizada es la menos compleja y no involucra intangibles, no será necesario valuar el intangible para establecer el precio o rentabilidad de mercado o *arm's length*. En particular en relación a intangibles se resalta la importancia de considerar las opciones que realmente estén disponibles para las dos partes de la transacción y por lo tanto efectuar el análisis desde la perspectiva de cada una de las partes<sup>21</sup> pues el análisis de comparabilidad unilateral no será suficiente para evaluar la transacción que involucra el uso o la transferencia de intangibles.

19 Capítulo III.

20 Discussion draft "Revision of the special considerations for intangibles un chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions".

21 Párrafo 81.



## VII. COST CONTRIBUTION ARRANGEMENTS

### Alcance de la figura

Las Guías diferencian las prestaciones de servicios entre los integrantes de un grupo económico o empresas vinculadas –se presten individualmente o conjuntamente para varios prestatarios– de los denominados *Cost Contribution Arrangements* (CCA) o Acuerdos de Reparto de Costes como lo denomina la legislación española, que tienen lugar cuando las partes producen o suministran conjuntamente bienes tangibles o intangibles o servicios compartiendo los costos y los derechos derivados de esa labor común.

La situación más común para este tipo de contratos se refiere a la investigación y desarrollo de intangibles, pero, conforme mencionan las Guías también pueden aplicarse a casos en los que varias empresas asociadas comparten los costos y riesgos para obtener bienes o servicios, ejemplificando en este último caso, con la adquisición de servicios de management centralizados o el desarrollo de campañas publicitarias comunes para los participantes en los mercados.

Para todos los casos, la inversión, asunción de riesgos y goce del beneficio resultante, de existir, debe ser comunitaria conforme al acuerdo que suscriben varias entidades integrantes de una multinacional. Ese acuerdo debe ser formal y detallado en cuanto a la identificación de las entidades participantes, y todas ellas deben tener la expectativa de obtener beneficios a consecuencia de esa tarea. Los importes que conforman la contribución no deberían incluir ninguna utilidad ni estar relacionados, por ejemplo, con el valor del intangible producido o logrado, sino que deben responder a lo estrictamente invertido en el proyecto, es decir a los costos incurridos.

Los cuestiones específicas que emergen en estos acuerdos se refieren a la comprobación de que el importe de la contribución de cada participante sea consistente con lo que una tercera parte hubiera asignado a tal destino ante circunstancias comparables, consistencia en la participación sobre los costos y sobre los beneficios esperados, consecuencias fiscales de no satisfacer el principio *arm's length*, condiciones de ingreso, salida o cese del contrato.

La clave para su aceptación a los fines fiscales reside en la asignación proporcional a los aportes o contribuciones del derecho a cada uno de los participantes a explotar el intangible o utilizar los servicios en sus propias operaciones locales. El derecho al resultado no se traduce necesariamente en la titularidad del bien, por ejemplo, el intangible, sino que puede materializarse a través de una licencia gratuita<sup>22</sup>.

Muchas veces en la práctica nos enfrentamos con cargos efectuados por las casas centrales correspondientes a servicios adquiridos a terceros para todas o parte de las unidades que componen el grupo, situación muy común en materia de sistemas y de comunicaciones en los que se prorratea el costo total sobre alguna base objetiva (aunque no por eso deja de ser imprecisa), pero esa situación no suele responder a un acuerdo formal previo como sería deseable. De todos modos, una de las bases para el análisis de precios de transferencia es la estricta transmisión a la empresa vinculada local de los costos efectivamente incurridos. Cuando, en cambio, la prestación del servicio la lleva a cabo la empresa vinculada en forma centralizada, no vemos diferencias entre este esquema y el denominado *cost sharing*, al que ya nos referimos más arriba.

### Prestaciones de servicios dentro de un CCA

Otro aspecto de los CCA relacionado con los servicios es el referido a la retribución a la entidad del grupo que lleva adelante los trabajos y que, en la generalidad de los casos no tiene derecho sobre los logros que se obtengan. La OECD había tomado, dentro de las inquietudes a resolver en la revisión del capítulo pertinente de las Guías referido a las particularidades de los intangibles, las referidas a la adjudicación *arm's length* de los riesgos entre el *contract researcher* y el *principal*<sup>23</sup>.

Los costos incurridos para el desarrollo, mejora, mantenimiento y protección del intangible deberían estar soportados por los integrantes del grupo que tendrán a su favor los derechos de titularidad o, en su caso, de los beneficios derivados del intangible. Ello no implica, por supuesto, que las funciones referidas al desarrollo, mejora, mantenimiento y protección del intangible sean llevadas a cabo en forma directa por integrantes que, en virtud de los acuerdos realizados, tendrán derecho a los beneficios del intangible, sino que pue-

22 YEMMA, Juan Carlos, "El cost sharing: una metodología para la inversión en investigación y desarrollo", DTE XIX, junio 1998.

23 Transfer pricing aspects of intangibles: the OECD Project, Caroline Silbertsztein, OECD Center for Tax Policy and Administration, París 8/11.

den ser contratados a terceros o, en lo que aquí interesa, llevados a cabo por otros miembros del grupo, que no asumen el riesgo del desarrollo. Esa prestación de servicios debe ser compensada con una remuneración *arm's length*.

Es evidente, en la filosofía de los precios de transferencia que el análisis se debe centrar en el nivel de la actividad llevada a cabo y en la compensación recibida por entidades independientes que ejercen el mismo tipo de funciones que el *contract researcher*. Sin embargo, definir cuál es el nivel retributivo adecuado puede ser conflictivo y quizás no alcance con simplemente diferenciar tal prestación del riesgo asumido por los "socios del intangible".

Las dificultades para fijar esa remuneración adecuadamente surgen, por ejemplo, del comentario relativo a la experiencia de la Administración Fiscal en China respecto de los servicios de investigación y desarrollo cuando los mismos son prestados por una filial de ese país para empresas vinculadas domiciliadas fuera de su territorio. Consideran que en algunos casos las empresas que invocan ser responsables de la investigación y el desarrollo no tienen el *know-how* ni la capacidad financiera para ser responsables y que en esos casos el método de *cost plus* no sería indicado en tanto que podría ser apropiado aplicar el *profit split*, porque es de suponer que empresas que reclaman poseer un alto status tecnológico deberían estar realizando actividades que resulten en la obtención de una propiedad intelectual respecto de la cual puedan reclamar su titularidad o el goce de beneficios. Consideran insuficiente el hecho de que el *contract researcher* haya contractualmente transferido todo el riesgo de no obtener éxito en el desarrollo en los restantes miembros (emprendedores). La conclusión es que el análisis del valor aportado por el ejecutor de las funciones debe apreciarse considerando la situación de todos los firmantes del acuerdo para determinar el retorno adecuado para el primero<sup>24</sup>.

### Deducción de las inversiones

Existe resquemor por parte de las autoridades locales a aceptar la deducción de las inversiones realizadas en virtud de un CCA, estimamos que ante la perspectiva de que los cargos no respondan estrictamente a gastos en investigación o desarrollo. Sin embargo, el hecho de que la ley no contemple específicamente este tipo de arreglos no implica prohibición, sino que el contribuyente deberá acreditar que los cargos responden efectivamente a gastos de investigación y desarrollo fundados en la expectativa de obtener un beneficio. Sin embargo este innegable derecho podrá verse superado por las dificultades probatorias que la misma administración alienta al omitir brindar pautas concretas para su producción. En efecto, debido a que los CCA comprenden o abarcan situaciones de hecho a cuyo respecto es muy difícil encontrar un patrón o comparable entre terceros, es que muchos países los contemplan en sus legislaciones definiendo una serie de condiciones para habilitar la deducción de las contribuciones.

Si la actividad fuera individualmente encarada por una empresa local, con vistas a su aplicación a la fuente generadora de ganancias sujetas al impuesto, correspondería la deducción en el mismo ejercicio u optativamente mediante una amortización no mayor a cinco años, conforme admite el artículo 140 del DR. No vemos argumento, a la luz de las previsiones legales, que pueda objetar un trato igualitario para quien decide afrontar grupalmente el mismo tipo de actividad, siempre con la debida transparencia de la información y el necesario equilibrio entre aporte y beneficio. Las Guías, señalan que las contribuciones deberían ser tratadas bajo las reglas domésticas generales, de la misma manera que si las mismas se hubieran realizado fuera del convenio para llevar a cabo la misma actividad<sup>25</sup>, en tanto que los ajustes que practique la administración, en caso que se considere que las contribuciones no califican como *arm's length* deberían idealmente concretarse a través de un pago de las restantes entidades a la que efectuó el pago en exceso<sup>26</sup>.

### VIII. NECESIDAD DE UNA NORMA ESPECÍFICA RELATIVA A LOS SERVICIOS INTRAGRUPPO

La particularidad de los gastos por servicios intragrupo amerita el dictado de reglas particulares que contemplen las condiciones que deben reunir para su deducción, en atención a la potencialidad de producir una ventaja o beneficio para el prestatario y con explícita mención acerca de la prohibición de deducción de los gastos correspondientes a actividades o despliegues realizados en interés del accionista o socio.

24 Capítulo 10 del Manual de Precios de Transferencia para Países en Vías de Desarrollo.

25 Guías, Capítulo VII. Párrafo 8.23.

26 Ídem. Párrafo 8.26.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Es necesaria una guía normativa más precisa para orientar la deducción de los gastos por servicios recibidos, que la genérica disposición del artículo 80 de la LIG referida al nexo causal con la fuente productora de ganancias sometidas al impuesto.

Asimismo, el reconocimiento normativo de los contratos de *cost sharing* sería altamente positivo tanto para la Administración como para los contribuyentes, tanto que estos últimos actúen como importadores de servicios como en el rol de prestadores. La reglamentación sobre *cost sharing* facilitaría el aspecto valorativo de la prestación.

La hipotética regulación debería considerar detalladamente los servicios que podrían quedar involucrados en tales previsiones, los elementos configurativos del costo a considerar admisibles, por ejemplo, los gastos operativos, el rango de márgenes de rentabilidad aceptables, los instrumentos probatorios a presentar sobre este concepto y sobre las posibles llaves de distribución. Debería también contemplar los extremos probatorios, como ser las certificaciones profesionales emitidos por auditores independientes relativos a la veracidad de las partidas contables y a su contenido y la explicación en detalle de cada actividad o costo incurrido por los departamentos de la entidad proveedora que se encuentren implicados en la prestación del servicio<sup>27</sup>.

El ordenamiento propuesto permitiría simplificar la tarea del análisis de los precios de transferencia sobre los servicios, superar la valla irracional de la *tested party* y facilitar el acceso a documentación probatoria sin perjuicio de mantener, en total vigencia, las exigencias previas en cuanto a la efectiva recepción de los servicios y sus beneficios o necesidad para la empresa local.

Entre las modificaciones normativas que modernicen el tratamiento de la importación de servicios entre empresas vinculadas deberían derogarse, como ya mencionamos, las presunciones contenidas en el artículo 87, inciso 6) de la LIG y el artículo 116 del DR y también la restricción contemplada en el artículo 88, inciso e) y en el artículo 146 del DR, acerca de la deducción de las remuneraciones pagadas por el asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior en los montos que exceden el 3% de los ingresos que se tomen como base contractual para el asesoramiento o, el 5% del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del mismo. Estas dos disposiciones implican, desde la incorporación del régimen de precios de transferencia, una doble vuelta de restricciones a la cuantificación de los servicios técnicos deducibles, que no tiene lógica desde que en sus orígenes apuntaban a la previsión de abusos entre entes vinculados.

En todo caso, podría implementarse un *safe harbour* que admita la deducción de ciertos servicios con límites cuantitativos, sean fijos o porcentuales, pero eliminando el requisito de control valorativo, excepto que su importe supere los umbrales que se establezca al efecto. Ello sin perjuicio de la irracionalidad del régimen que no excluye, sin distinción del tipo de transacción, las que tienen escasa significación cuantitativa, creando un esfuerzo probatorio falto de perspectiva.

Por último, el reconocimiento y consideración de los CCA, con la especificación de los requisitos que los mismos deberían cumplir, muy especialmente referidos a la conformación y prueba sobre los conceptos que configuran las contribuciones, su cómputo al costo y equilibrio con los beneficios, entre otros aspectos, facilitará la resolución del tratamiento a otorgar a los pagos efectuados con tal origen. Es deseable el dictado de una norma que regule la figura, con todos los resguardos que sean necesarios para defender el crédito fiscal o la debida estrictez en la prueba acerca de la procedencia del gasto, en cuanto a su beneficio para el contribuyente y en cuanto a su importe, lo contrario puede traducirse en una deliberada doble imposición sumamente cuestionable, más aún ante situaciones en las que media un tratado bilateral.

27 Criterio seguido en España. Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas, obra citada, Capítulo VII. Servicios intragrupo, p. 213.



## LA CONFIGURACIÓN DE LA FUENTE ARGENTINA Y LOS SERVICIOS ELECTRÓNICOS: ¿QUO VADIS?

**CARLOS A. C. FORCADA**

Asistimos a un momento en el desarrollo de los negocios internacionales caracterizado por la ausencia de un contacto sustancial con un territorio determinado para obtener rentas. En el mundo actual los hacedores de negocios piensan globalmente y sin fronteras, gracias al desarrollo de los medios de comunicación que posibilita acceder a los mercados con que operan sin una presencia física permanente o siquiera ocasional. En este esquema de hacer negocios no es necesario un Establecimiento Permanente (EP) para obtener las ventajas económicas que brinda un mercado y, aún de ser necesaria una presencia física sólo en circunstancias que hoy día parecen ser la excepción más que la regla, existirá la necesidad de establecer un EP.

La situación descripta ocurre en un contexto internacional en el que los servicios e intangibles son la estrella que ocupa el escenario de los intercambios comerciales y en que el mismo proceso de producción se ha convertido en un *commodity*<sup>1</sup>.

En este especial contexto existe una creciente percepción –justificada a criterio del autor de este trabajo– que los intercambios de servicios e intangibles generan una riqueza que no es adecuadamente aprehendida por el Estado donde está situado el mercado del cual proviene la ventaja económica que obtiene el no residente.

Una de las razones de esta percepción consiste que en varios países, entre ellos Argentina, los estándares de conexión de la renta que justifican el ejercicio de la potestad de imposición están asentados sobre una concepción ortodoxa de la fuente de las rentas basada en la constatación que ellas deben estar *producidas* dentro del territorio nacional (fuente económica)<sup>2</sup>. Esta noción muy pura desde el plano de la técnica fiscal por su conexión íntima con el principio de territorialidad, es propia y característica del contexto en que se realizaban los negocios el siglo pasado antes de la irrupción explosiva de los medios de comunicación. Aquel contexto negocial usualmente requería una presencia física con algún grado de permanencia (sucursal, representantes comerciales, traslado de personal por determinado lapso de tiempo u otros), en el territorio del Estado donde estaba situado el mercado al que se quería acceder.

La preocupación de los países en vías de desarrollo en el marco del exponencial incremento del intercambio internacional de bienes y servicios no pudo ser ignorada por las organizaciones internacionales que han producido –con diferentes perspectivas y resultados– varios estudios sobre la problemática, principalmente en el marco de la tributación del comercio electrónico<sup>3</sup>.

- 1 VERLINDEN, Isabel y SMITS, Axel, *Mastering the Intellectual Property Life Cycle. A global perspective on the tax-efficient management of IP rights*, pág. 22, Price WaterhouseCoopers, 2009. Los autores describen el fenómeno explicando que en numerosos sectores la producción ya no es una actividad central del negocio siendo que las empresas buscan socios comerciales que puedan asumir aquélla. Brindan dos ejemplos de la industria automotriz, donde la empresa finlandesa Valmet Automotive fabrica el Porsche Boxster y la empresa Magna Steyr fabrica varios modelos de sus tradicionales competidores como Mercedes, BMW y Saab.
- 2 Existen importantes matices a esta regla que sin apartarse del principio de territorialidad expanden el concepto territorial de fuente, como, por ejemplo, los servicios de asesoramiento técnico prestados desde el exterior.
- 3 OCDE: *“Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”*, Octubre 1998; *“Taxation on Electronic Commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions”*, 2001, *“Changes to the OECD Commentary on article 5: Clarification of the Permanent Establishment definition in electronic commerce”*, 22 de diciembre de 2000; *“Treaty characterization issues arising from E-commerce: Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs”*, 2002, *“Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention”*, Mayo 2003; *“Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-commerce”*, 26 de noviembre de 2003; NU: *“Note on the Taxation of Servicers under the United Nations Model Tax Convention”* del 11 de octubre de 2010, preparada por el Prof. Brian Arnold para el subcomité encargado de analizar la tributación de los servicios, creado por el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales, disponible en <http://www.un.org/esa/ffd/tax/sithsession/NoteTaxationOfServices.pdf>. En este mismo ámbito de las UN. Vide: Investigación efectuada por los Prof. Wim Wijnen, Jan de Goede y Andrea Alessi sobre el tratamiento de los ingresos por servicios respecto a 1500 tratados concluidos entre el 1 de abril de 1997 y el 1 de enero de 2011 presentadas al Comité de Expertos en octubre de 2011. Los resultados de esta investigación bajo el título *“The Treatment of Services in Tax Treaties”*, están publicados en el Número 1 del Volumen 66 de

Es dable destacar dos de estos estudios. El primero fue emitido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en el año 2004<sup>4</sup> a través del informe titulado *"The Tax Treaty Treatment of Services"* que recomendó el agregado de un nuevo comentario incluyendo la figura del EP de servicios, lo cual, se materializó en el nuevo párrafo N° 42.23 de la versión actualizada en 2008 a los comentarios del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición elaborado por la OCDE (MC OCDE). Más allá de alguna crítica que pueda merecer la configuración OCDE del EP de servicios que excede el objeto del presente trabajo<sup>5</sup>, su mención es efectuada para reflejar *lo hondo* que ha calado la problemática en una organización internacional cuya piedra angular de reparto de las rentas originadas en servicios se basa en su firme conceptualización como beneficio empresario sujeto a la competencia exclusiva del Estado de residencia. El otro aporte es de las Naciones Unidas (NU) en un estudio que se ha iniciado a partir del mandato dado al Subcomité de Servicios en la quinta sesión del Comité de Expertos en Génova (2009) para analizar en forma amplia el tratamiento de los servicios y, particularmente, las retribuciones por servicios técnicos<sup>6</sup>. Uno de los interesantes principios que es analizado en el marco de esta organización internacional es el principio de erosión de la base imponible *"base-erosion principle"* que apoya la gravabilidad en la fuente de las rentas por servicios de no residentes si los pagos son deducibles de la base imponible del estado de la fuente.

En este contexto, el presente trabajo desarrollará las razones por las cuales el concepto actual de fuente argentina basado en la fuente económica no es ya apropiado para aprehender las rentas originadas en servicios transfronterizos e intangibles dando lugar a situaciones de inseguridad jurídica por la reacción de quienes al aplicar el referido estándar reconducen el análisis a una interpretación que expande la noción más allá de los límites que admite una sana hermenéutica para configurar la fuente productora dentro del territorio nacional y no perder así potestad de imposición sobre rentas que de otro modo quedarían fuera de la tradicional noción económica de fuente<sup>7</sup>.

A este fin se desarrollará la problemática referida a la localización de la fuente en los servicios electrónicos e intangibles (software), con la advertencia metodológica, que tal análisis no se hará no como fin en sí mismo<sup>8</sup>, sino como medio, para demostrar la premisa antes expuesta. El trabajo consta de tres

Bulletin for International Taxation, IBFD, enero 2012; ALADI: *"Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico"*, preparado por Norberto Campagnale y Juan Pablo Mc. Ewan, Septiembre de 2002, disponible en [http://www.aladi.org/biblioteca/02\\_2\\_4\\_SerieSECEstudios.html](http://www.aladi.org/biblioteca/02_2_4_SerieSECEstudios.html).

4 [Http://oecd.org/dataoecd/17/27/39920444.pdf](http://oecd.org/dataoecd/17/27/39920444.pdf).

5 Uno de los estándares contemplados para configurar la noción OCDE de EP de servicios exige la superación de un umbral de renta bruta operativa que provenga de la ejecución de servicios en el otro estado (más del 50%). Este umbral si bien es apropiado para los tratados celebrados entre los miembros de la OCDE no resulta conveniente para los países en vías de desarrollo ante su difícil administración (Prof. Brian Arnold, ob. cit., p. 21, nota 11).

6 En el curso del estudio encarado por el Subcomité de Servicios el Prof. Arnold emitió un informe describiendo los principios generales que subyacen a la tributación de los servicios en las diferentes cláusulas del MC UN. Vide: informe mencionado en Nota 3.

7 Vide: MELONI, Eduardo, O. *"Taxation of Royalties Under Treaty Law: How Far Can a Source State Go?"* en Bulletin for International Taxation, 64 Bull. Intl. Taxn, 6, 2010.

8 La tributación del comercio electrónico ha sido analizada con profundidad por la doctrina argentina. Vide: DÍAZ, Vicente O. *"Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico"*, Revista Impuestos, 2000-A, p. 739 y del mismo autor *"Hacia una Categorización del Comercio electrónico en sus Aspectos Tributarios"*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Boletín Informativo, Mayo de 2000; CAMPAGNALE, Pablo N., CATINOT, Silvia G. y PARRONDO, Alfredo J. *"Comercio Electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE"*, Boletín de la AFIP N° 37, 8/2000, p. 1271 y ss., GOTLIB, Gabriel, *"Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología"*: Parte i (*"los distintos tipos de ingresos"*) y Parte ii (*"El concepto de establecimiento permanente. Precios de transferencia. Aplicaciones prácticas en el contexto argentino"*), Periódico Económico Tributario (PET) N° 229; GERMAIN Pablo y BALLONE Mariano, *"Tributación en el Comercio Electrónico"*, La Ley, Año LXIV N° 17 del 21 de junio de 2000; MC EWAN J. P. *"Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el Impuesto a las Ganancias argentino"*, PET, 27/3/00, p. 1 y del mismo autor *"E-commerce y su problemática ante el Impuesto al Valor Agregado"*, PET N° 209, ASOREY, R.O. *"Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El comercio electrónico"*, PET N° 167, octubre 1998, *"Tratamiento de los Servicios Digitales"*, PET marzo 2009 y en libro coordinado por el mismo autor, *"Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos"*, Edit. La Ley, 2005, ROLDÁN, Silvina M., *"Tributación en el Comercio Electrónico"*, Edit. Osmar D. Buyatti, 2006. GUTMAN, Marcos, *"Taxation of income derived from electronic commerce"*, Relatoría por Argentina, International Fiscal Association (IFA), Cahiers de droit fiscal international, Vol. 861 Sdu. Netherlands, 2001; FORCADA, Carlos, Relatoría por Argentina en las XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas en Córdoba por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

partes. La primera, expondrá la noción actual de fuente en la Ley del Impuesto a las Ganancias<sup>9</sup> (LIG) y su decreto reglamentario<sup>10</sup> (DR). En la segunda parte se expondrán las dificultades que encuentra el concepto adoptado por la legislación argentina frente a diversas transacciones que, por ejemplo, implican el desdoblamiento de la fuente productora, involucran intangibles o, se materializan por medios electrónicos. A tal efecto, se abordarán el caso del software, las bases de datos, el *cloud computing* y la riqueza virtual. Finalmente en la parte tercera se intentará plasmar las bases teóricas de una nueva configuración del concepto de fuente.

## I. CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LA NOCIÓN DE FUENTE ARGENTINA

La noción se encuentra en el art. 5 de la LIG, que establece como rentas 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.

El art. 9º del DR precisa esta noción con un detalle enunciativo de las rentas de fuente argentina. En lo que aquí interesa, caben dos consideraciones respecto a esta disposición. La primera es que incluye a las regalías<sup>11</sup> producidas por cosas *situadas* o derechos *utilizados económicamente en Argentina*. La segunda es que contiene una cláusula residual para los casos no enunciados expresamente que incluye toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente *en el país* o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados *en el país*.

La adopción por Argentina del criterio de renta mundial para sus residentes no ha alterado la noción de fuente antes explicada. Las rentas de fuente extranjera están definidas por exclusión a las rentas de fuente argentina. El art. 127 de la LIG estipula como ganancias de fuente extranjera las que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente *en el exterior*, de la realización *en el extranjero* de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos *fuera del territorio nacional*, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina.

En función al nivel de los destinatarios de este trabajo consideramos que no es necesario detenernos con exhaustividad a abordar los distintos supuestos configuradores de la fuente argentina en el impuesto a las ganancias previstas en los arts. 1, 5, 6, 7, 9, 10, 12, 13 y 16 de la LIG y en el art. 9 del DR.

Baste aquí con señalar que desde su primitiva redacción en 1933, la Ley del Impuesto sobre los Réditos<sup>12</sup> –antecesora de la LIG– adoptó como base de imposición o como momento de vinculación jurisdiccional, el denominado sistema de la fuente. RAIMONDI<sup>13</sup>, con cita a RABINOVICH<sup>14</sup> explica que recién en los textos posteriores a 1946 de la Ley del Impuesto sobre los Réditos la noción de fuente adquiere precisión<sup>15</sup>.

(ILADT), T. II, pp. 35 a 65, Edit. Osmar Buyatti, 2006. Por último, cabe citar al VIII Congreso Tributario, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal en Pinamar, Octubre de 2000, que abordó la problemática de la tributación del comercio electrónico. El autor pide disculpas al resto de la doctrina que por cuestiones de espacio y no de importancia ha sido omitida de mencionar.

9 Ley 20.628, publicada en el Boletín Oficial del 31 de diciembre de 1973, según texto ordenado por el Decreto 649/97.

10 Reglamentación de la Ley del Impuesto a las Ganancias, según texto ordenado en 1997 por el Decreto 1344/98, publicado en el Boletín Oficial del 25 de noviembre de 1998.

11 El art. 47 de la LIG considera regalía a toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada.

12 Ley 11.682, publicada en el Boletín Oficial del 12 de enero de 1933, según texto ordenado en 1937.

13 RAIMONDI, Carlos A. "Réditos de Fuente Argentina", Derecho Fiscal T. VII, p. 315.

14 RABINOVICH, Marcos, "El impuesto a los réditos", Buenos Aires, 1ra. Edición, 1957, p. 165.

15 La primera ley del impuesto sobre los réditos no definía el concepto de fuente, limitándose a expresar en su art. 17 que: "se presumen obtenidos en el país los réditos contabilizados dentro del territorio de la República, salvo prueba en contrario". Esta expresión se encontraba en oposición con el principio general de la fuente desde que hacía depender la imposición, del domicilio de las empresas que es donde habitualmente se lleva la contabilidad. Recordemos que en esa época Argentina no había aún adoptado el principio de renta mundial basado en la residencia, Vide: Raimoni, op. cit. p. 315.

A partir de entonces y por más de sesenta años se ha mantenido el criterio de fuente antes referenciado el cual se ha caracterizado por un apego bastante ortodoxo a la ubicación de la fuente productora de las rentas dentro del territorio como nexo de atribución jurisdiccional.

Es cierto que a partir de 1946 se introdujeron nuevas reglas que complementaron el concepto de fuente, tales las que hoy figuran en los artículos 6, 7, 9, 10, 12, 13 y 16 de la LIG (créditos garantizados, debentures, transportes internacionales, compañías de seguro, agencias de noticias internacionales, telecomunicaciones, asesoramiento técnico o de otra índole prestado desde el exterior). Sin embargo, estas reglas no prescinden del elemento territorial como momento de vinculación de las rentas y, como tal, no se tratan de excepciones al principio de la fuente consagrado en el art. 5 de la LIG, sino de una concepción más amplia del criterio de fuente<sup>16</sup>. RAIMONDI, participando de este criterio, aclara que la circunstancia que en algunas de estas reglas no sean exactas las bases de medición, o de separación, entre lo que debe entenderse como renta nacional y extranjera, no constituye una alteración del principio de la fuente, sino meramente un defecto técnico, susceptible o no de corregirse, según los casos<sup>17</sup>.

Obsérvese, en este sentido, que aun uno de los supuestos que más ha ampliado la noción de fuente como es el asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior, no se pierde la vinculación territorial debido a la exigencia que el conocimiento transmitido mediante el asesoramiento tenga una relación causal inmediata con hechos o actividades en Argentina<sup>18</sup>. Destacamos que la LIG no ha receptado para este caso el estándar de la utilización económica<sup>19</sup> ni tampoco la regla del pagador de las rentas<sup>20</sup>, existentes en la legislación comparada, sino un umbral –si bien difuso y ambiguo–, más restringido que aquellas nociones, en cuanto exige que el conocimiento embebido en el acto de asesoramiento redunde causalmente en un hecho o actividad en Argentina.

De este breve relato observamos que la *eadem ratio* de la actual noción de fuente –más allá de la ampliación a partir de 1946– se asienta en la localización de la producción de la riqueza dentro de los límites territoriales para suscitar la potestad de imposición de Argentina.

## II. LA CRISIS DEL CONCEPTO DE FUENTE ECONÓMICA

Seguidamente se desarrollarán cuatro casos que, de menor a mayor intensidad, han sido problemáticos dentro del alcance de fuente explicado.

### II.1. El desdoblamiento de la fuente bien y la fuente actividad

Ya con anterioridad a la irrupción de los medios de comunicación en los esquemas de negocio la noción de fuente anclada en una concepción ortodoxa de territorialidad, sufrió el embate originado por aquellos casos en que existía un desdoblamiento de la fuente productora de rentas, por ejemplo, un bien situado en el exterior y una actividad efectuada en Argentina o viceversa. En estos casos, se debatió si, por ejemplo, la renta debía ser considerada de fuente argentina o extranjera, en este último caso,

16 No comparte esta visión VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, pp. 546/7, quinta edición, Buenos Aires, Depalma, 1992, para quien se trata de excepciones al principio de la fuente.

17 Vide: RAIMONDI, op. cit., p. 316. En igual sentido REIG, Enrique J. *“El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo”*, trabajo preparado sobre la base de la presentación en las XVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, Mar del Plata, Noviembre de 1988 y publicado en Revista La Información, T. IX, p. 395.

18 La LIG no contiene una definición del asesoramiento técnico prestado desde el exterior. A partir del fallo “Nestlé” (CSJN, 301:86, Cita online: AR/JUR/7382/1979, base de datos La Ley Checkpoint), que amplió notablemente su sentido y alcance, las opiniones de las autoridades fiscales y los precedentes judiciales han sido coincidentes en conceptualizar al mismo como toda prestación que signifique la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sean antecedente temporal mediato o inmediato de la realización de actividades o hechos económicos en Argentina en función de las cuales se elaboren o transmitan.

19 Vide: art. 9º, inc. j de la ley de impuesto sobre las rentas del Perú, texto único ordenado mediante el Decreto Supremo 179-2004-EF.

20 Vide: art. 685 del Impuesto sobre las Rentas de Brasil, texto según Decreto 3000/99. En virtud de un criterio que se aplica hace más de treinta años, salvo escasas excepciones todos los pagos efectuados por un residente brasileño a no residentes está sujeto a una alícuota general de retención del 15%.



no resultaba sujeta a imposición dado que nuestro país, por entonces, todavía no incorporaba el principio de residencia que posibilitó aplicar el criterio de renta mundial a sus residentes<sup>21</sup>.

Se suscitó entonces un interesante debate, en el cual, RAIMONDI aportó conceptos de muy elevado valor doctrinario. El autor sostuvo que el concepto de actividad no comprende la acción personal del individuo o empresa, como factor causal, quedando como único factor determinante de la argentinidad de la fuente, en los réditos provenientes de la negociación de bienes, la circunstancia de que estos se hallen en el país<sup>22</sup>.

Otros autores, como SCOTTI, enriquecieron estos conceptos al señalar los matices que existen en las rentas de las empresas (tercera categoría), en las que, sostiene, no son procedentes las subestimaciones fundadas en la accesoriedad de un factor productivo (trabajo) respecto a otro (capital) por asumir ambos factores parejas responsabilidades en la producción de la renta (carácter mixto de la fuente generadora)<sup>23</sup>. Así, argumenta, que, deben distinguirse los supuestos en que lo único que se efectúa en el país son cuestiones operativas o administrativas, como por ejemplo, mantener el domicilio de la sociedad, tomar decisiones y llevar la contabilización, de aquellos casos en que se haya ejercido en el país cierta actividad comercial en relación al bien negociado en el exterior. En estos casos, es razonable que una parte del ingreso sea considerado de fuente argentina<sup>24</sup>.

Con posterioridad, RAIMONDI y ATCHABAHIAN ampliaron aquellas consideraciones sosteniendo que la fuente de una ganancia puede atribuirse a un bien determinado, solamente cuando la explotación de ese bien, o la ganancia consiguiente, son ajenas a la existencia de una actividad empresarial. El bien que deriva de una actividad, o que es un medio empleado en el desarrollo de ésta, no es fuente de ganancia, sino que tal fuente radica en la propia actividad<sup>25</sup>.

Estos lineamientos han dejado de tener para los residentes la dimensión que antes tenían dado que las rentas de fuente extranjera para aquéllos quedan hoy alcanzadas por el criterio de renta mundial<sup>26</sup>. Sin embargo, tienen plena actualidad para configurar la noción de fuente respecto a los no residentes como lo demuestran algunas opiniones vertidas por las autoridades fiscales<sup>27</sup>.

21 El debate doctrinario tuvo origen con motivo del fallo de la Corte "*Fenix Sudamericano Cia. de Reaseguros, S.A.*", que trató el caso de si las utilidades obtenidas por una compañía argentina de reaseguros, que en forma habitual se dedicaba a reasegurar seguros contratados en el extranjero, sobre riesgos en el extranjero, constituían rentas de fuente argentina. Las autoridades fiscales sostenían la actividad había sido ejercida en el país, donde la empresa ponía su experiencia, conocimientos y organización a los fines de la obtención de la renta por reaseguros. Bajo esta percepción, la fuente quedaba configurada por la existencia de un capital y una organización que habían tenido lugar en Argentina. La Corte rechazó este criterio y sostuvo que la fuente era extranjera en función a que el reasegurador tiene la obligación de *colocar y utilizar* fuera del país el capital correspondiente a la parte de responsabilidad que asumió en él al reasegurarlos. Para llegar a esta conclusión, la Corte diferenció causa de la ganancia y fuente del rédito, sosteniendo que en el negocio que tiene lugar en el extranjero y produce réditos a favor de una empresa del país, actúa como causa todo lo puesto a contribución por ésta para llevarlo a término, lo cual comprende la organización y el capital, sin embargo, la "fuente" a que se refiere la ley del impuesto a las ganancias no comprende la participación causal que en la producción de estos réditos tenga la actividad directiva, técnica y administrativa desplegada en el país por quienes los obtienen.

22 *Vide*: Raimondi, op. cit., p. 323.

23 SCOTTI, Nicolás J., "*La fuente en la tercera categoría de réditos. Bienes de cambio en el exterior y diferencias de cambio*", Derecho Fiscal, Tomo VIII, p. 89.

24 *Vide*: Scotti, op. cit., p. 93.

25 RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, en "*El Impuesto a las Ganancias*", p. 102, Edit. Depalma, Segunda Edición (1999).

26 En 1998, la Ley 25.063, incorporó a la LIG el Título IX que permitió poner en práctica el criterio de renta mundial a los residentes, el cual había sido adoptado en 1992 mediante la Ley 24.073.

27 *Vide*: Dictámenes 22/04 del 22 de marzo de 2000 y 76/2006 del 31 de octubre de 2006, ambos de la Dirección de Asesoría Técnica, disponibles en <http://biblioteca.afip.gob.ar>, en los que se analizó si los pagos obtenidos por un exportador del extranjero por el ingreso de mercaderías a Zona Franca (ZF) sin una factura de venta de respaldo para su fraccionamiento y almacenamiento por un usuario argentino de ZF a la espera de su comercialización futura, generan una renta de fuente argentina. Las autoridades fiscales entendieron que no existía la mera presencia material de los bienes negociados sino, adicionalmente, una acción comercial desarrollada en el país por el exportador extranjero realizada en forma indirecta a través del usuario argentino de ZF que almacena y fracciona los productos remitidos, considerando que existían rentas de fuente argentina.

## II.2. La regla de la utilización económica de un bien

Este es uno de los ámbitos en que la configuración del actual criterio de fuente adolece de imprecisión existiendo dos perspectivas jurídicas antagónicas respecto a su alcance. Hemos mencionado que la ubicación de la producción de las rentas en el territorio nacional es el principio que subyace como momento de vinculación con la potestad fiscal de Argentina. No obstante lo expuesto, el art. 5° de la LIG incorpora la calificación económica como elemento de valoración para determinar si existe la utilización de un bien en Argentina. En su parte pertinente, la disposición exige que los bienes estén “situados, colocados o *utilizados económicamente*” en el país.

Y aquí se suscita una diferencia muy importante respecto al alcance de la fuente entre el fisco y la doctrina. El primero, a través de algunas opiniones lejanas en el tiempo que adolecen de cierta imprecisión y contrariedad entre sí<sup>28</sup>, asocia la fuente productora a la cesión misma del intangible, sin considerar la previa actividad del cedente en la obtención del intangible. En esta perspectiva la cesión del intangible implica *per se* obtener ganancias por su futura utilización.

Por el contrario, un importante sector de la doctrina<sup>29</sup> entiende que en estos casos, la fuente productora de rentas se halla allí donde el bien fue creado, o donde se realizó el esfuerzo que le dio nacimiento, o acaecieron los hechos o circunstancias en cuya virtud nació el derecho, advirtiendo que, sólo en el supuesto de una retribución del derecho mediante regalías –en que existe una suerte de asociación en la cual el cedente participa del producido de la explotación del bien cedido– estará la fuente productora localizada en Argentina. No así en el caso de una retribución del intangible mediante un pago único ya que, en este caso, el no residente obtiene la renta como consecuencia del ejercicio de una actividad en el extranjero antes que por la utilización de un derecho en Argentina<sup>30</sup>.

Sin dudas la introducción de un componente económico como momento de vinculación de las rentas dentro de una noción muy cerrada de territorialidad, ha favorecido que exista confusión en la conceptualización de la naturaleza de la fuente productora, esto es, si se trata de una fuente-bien o una fuente-actividad, con las implicancias que tal caracterización conlleva en un sistema de sujeción de las rentas de no residentes concebido, precisamente, en la ubicación territorial de la fuente de las rentas.

La noción de utilización económica ha cobrado hoy día una enorme dimensión que es distinta a la analizada varias décadas atrás por la doctrina quien no llegaba a justificar la existencia misma del calificativo económico de la utilización, sosteniendo que el adverbio “*económicamente*” aparecía superfluo<sup>31</sup>.

Advertimos, sin embargo, que este nuevo dimensionamiento opera en el terreno de la política tributaria más no en la interpretación jurídica de una concepción de fuente cimentada al día de hoy en una íntima conexión con el principio de territorialidad. Ciertamente es que no es posible afirmar en la actualidad que el adverbio “*económicamente*” sea superfluo, pero sin dudas, no consentimos su expansión fuera del cauce legal de la norma para ser aplicado a servicios como ha acontecido en varios precedentes judiciales.

Una interesante aplicación de estos principios se observan en el fallo “Setubal”<sup>32</sup>.

28 Vide: Dictamen de asesoría técnica s/n° del 16 de noviembre de 1959, conformado por la Dirección General el 15 de enero de 1962, publicado en el Boletín de la Dirección General Impositiva (DGI) N° 107, p. 62; dictamen de la dirección técnico impositiva N° 17/62, conformado por la Dirección General el 22 de agosto de 1962, publicado en el Boletín de la DGI N° 112, p. 461; dictamen del Departamento de Asuntos Técnicos y Jurídicos N° 105/73 del 16 de noviembre de 1973, publicado en el Boletín de la DGI N° 243, p. 430 y dictamen N° 84/78 de la Dirección de Asesoría Técnica del 22 de mayo de 1978, publicado en el Boletín de la DGI N° 298, p. 419.

29 Vide: RAIMONDI y ATCHABAHIAN, op. cit., pp. 106/111 y REIG, op. cit., pp. 90/2. En igual sentido, TEJEIRO, Guillermo O. “*Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria*”, pp. 51 a 54, Edit. La Ley, 2002.

30 Vide: RAIMONDI y ATCHABAHIAN, op. cit., pp. 139 y 140.

31 Raimondi y Atchabahian sostienen: “¿Cuándo tal utilización es económica, y cuando no lo es? Si nos atenemos a los conceptos de la ciencia económica pura, todo cuanto satisfaga una necesidad es un bien, y su utilización es siempre económica” (...) “En suma: el adverbio *económicamente* aparece superfluo”. *Ibíd.*, p. 109.

32 Vide: “Setubal S.A.C.I. F”, Tribunal Fiscal, Sala B, del 22 de agosto de 1986, Cita online: BD 13 –G 01229, base de datos Errepar. Se trataba de los pagos de una empresa argentina en retribución del uso de marcas pertenecientes a sujetos domiciliados en España y Portugal para ser utilizadas en Brasil y retribuidas mediante regalías en función a los productos exportados desde Argentina con cada marca, eran o no de fuente argentina. La empresa argumentaba que la utilización de las marcas era en Brasil sin importar el lugar de pago en Argentina. El Tribunal resolvió que existía sujeción en la fuente debido a que el derecho estaba colocado económicamente en el país, tanto porque la empresa a quien se cedió el derecho lo utilizó en el país en una actividad productiva, como que la forma de deter-

### II.3. La fuente y los pagos por transacciones con *software*

Es problemática la determinación de la fuente en los pagos por *software*. La cuestión radica en la calificación de estos pagos como la retribución de un intangible (sobre el que existe un derecho de autor) o, como un bien asimilable a una mercadería (sobre el que existe un derecho de propiedad). En el primer caso, la determinación de la fuente reconducirá a la problemática abordada en el punto anterior, mientras que en el segundo caso, la retribución obtenida por el exportador del exterior no resultará sujeta a imposición<sup>33</sup>.

En el ámbito internacional existe una aproximación económica para distinguir tales derechos que pone el acento al propósito para el cual es usado el *software*. Un uso personal evidenciaría que el *software* cumple una función igual que una mercadería, mientras que un propósito de explotación comercial, demostraría su consideración como propiedad intelectual<sup>34</sup>. Con similar alcance, algunas legislaciones fiscales prestan atención a la existencia de un interés del cedente en el intangible, como sucede cuando la modalidad de pago se fija en función a la productividad, uso o transmisión del intangible aún mediando una venta del mismo<sup>35</sup>.

Este es un ámbito en que existe una asimilación automática por parte de las autoridades fiscales argentinas del *software* a un intangible, por la mera circunstancia que el formato jurídico adoptado para la transacción es una licencia. En alguna opinión de carácter informal se ha admitido que la importación de un *software* enlatado de uso masivo no está sujeta a retenciones en Argentina por asimilarse a una mercadería<sup>36</sup>.

Entendemos que la cuestión debe pasar, antes que por la consideración del uso masivo o no del *software*, por la indagación de si los pagos retribuyen el uso de un derecho sobre la propiedad intelectual o, el mero uso del soporte que contiene la propiedad intelectual sin importar si tal abordamiento se realiza desde una perspectiva económica o con base en el derecho privado ya que ambas, si el examen es atento a determinadas variables, debiera conducir al mismo resultado.

En la doctrina latinoamericana, es la Prof. Buitrago quien ha abordado la cuestión con claridad<sup>37</sup>. Tomando el caso de uno de los bienes protegidos por el derecho de autor, como ser los libros, sostiene que ha de diferenciarse entre el elemento corporal –el papel impreso– y el elemento espiritual. Expone la Prof. Buitrago, que con la venta del libro la propiedad del elemento corporal pasa al comprador. Este puede cederlo cuando quiera, venderlo de nuevo a quien quiera, por un precio, o gratuitamente, según le parezca, o puede destruirlo, quemarlo o con su papel tapizar las paredes, ¿quién puede discutir con él sobre esto? Pero uno compra un libro muy rara vez para este fin, así que a través de la compra uno también puede considerar que, adquiere un derecho sobre lo espiritual. Lo espiritual a su vez se divide de nuevo: en lo material, el contenido del libro, las ideas, que transmite; y la forma de estas ideas, el arte, en la combinación con la cual se transmiten las expresiones y las palabras. Concluye, enunciando el fundamento para distinguir el soporte y el intangible bajo una perspectiva legal (no económica): “se diferencia así entre la sustancia contenida en el libro –corpus mysticum– y el soporte material que lo contiene –corpus mechanicum–”<sup>38</sup>.

minar el monto de la regalía se hace sobre ganancia de fuente argentina (exportaciones). En el voto del Vocal Carlos Porta hallamos una crítica implícita a la identificación automática, sin otro análisis, de la fuente con el destino posterior del intangible, al refutar la pretensión de la empresa de localizar sus rentas en el exterior en función del uso posterior de las marcas en el exterior. El vocal en cuestión sostuvo: “Que aplicar un criterio como el pretendido por la actora podría significar, por ejemplo, que si Setubal fuera el titular de la marca y en el caso que toda su producción fuera exportada para venderse en Brasil, el resultado de sus exportaciones debiera considerarse de fuente extranjera, a lo que, como se ha visto, se opone expresamente la ley”.

33 LIG, artículo 8: “las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera”.

34 Un ejemplo de esta aproximación puede ser encontrada en el MC OCDE, apartados 14 y 15 de los Comentarios al art. 12 (2), versión aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales el 22 de julio de 2010.

35 Esta es la perspectiva que adopta el Modelo de Convenio elaborado por los Estados Unidos (*US Model Income Tax Convention and Model Technical Explanation* art. 12 (2), 15 de noviembre de 2006) y también la perspectiva que surge del artículo 47 de la LIG.

36 Reunión del 11 de septiembre de 2002 del Grupo de Enlace entre la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires.

37 BUITRAGO, Esperanza, “El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble tributación sobre la renta”, pág. 56, Edición Contable CISS, Wolters Kluwer España, 2007.

38 *Ibíd.*, p. 57.

Similar razonamiento se aplica a otros bienes protegidos por la propiedad intelectual, como es el *software*, motivo por el cual, no es dable confundir el soporte que permite la reproducción de la obra (papel, magnético u otro conocido o por conocer) con la obra misma<sup>39</sup>.

La doctrina latinoamericana ha empezado a considerar esta perspectiva en algunas propuestas de diseño de fuente<sup>40</sup>.

#### II.4. La fuente y los pagos por el uso de bases de datos

La ubicación de la fuente de los pagos que retribuyen el acceso a bases de datos internacionales ha sido también problemática. La base de datos no está situada o colocada en el territorio argentino, sino, en el extranjero donde los datos son almacenados y procesados. No existe, por la misma razón, un servicio realizado en el territorio nacional y, adicionalmente, tampoco existe una transmisión de conocimientos que permita calificar el pago como un asesoramiento técnico. A todo evento, el *software* que se utiliza como medio de acceso a la base de datos reside temporalmente en el ordenador del usuario sin que este tenga posibilidad alguna de modificarlo o emplearlo de otro modo que no sea para acceder a la información.

Sin embargo, varios fallos han sostenido que la fuente está dada por la existencia de un sistema informático utilizado económicamente en el país que resulta asimilado a una asistencia técnica<sup>41</sup>.

Algunos de estos fallos aportan matices conceptuales interesantes de analizar a los fines de este trabajo. Así, el fallo de la Sala I de la CNCAF en forma implícita, pero clara, ha acudido a la teoría del beneficio económico como supuesto teórico de justificación de la sujeción tributaria, noción que, por el momento, es extraña al derecho fiscal argentino. De tal modo, se aparta del criterio de ubicación territorial de la fuente productora, considerando gravitante para determinar la sujeción fiscal que exista un aprovechamiento económico en función a la actividad de la empresa argentina<sup>42</sup>. Esta es una noción propia de la legislación comparada que, reiteramos, no ha sido incorporada a la LIG<sup>43</sup>.

39 Este criterio es adoptado por los Estados Unidos en Treas. Reg. 1861-18, 1999 que diferencia a los fines fiscales entre *copyrightable articles* y *copyrighted rights*. En otros países, tales como India existe una práctica judicial bastante extendida en su aplicación. Vide: MEHTA, Amar, "The Microsoft Case: The International Taxation of Software Transactions in India", Bulletin for International Taxation, Vol. 65, Num. 6-2011, p. 307, IBFD.

40 PÉREZ PÉREZ, Juan Antonio, Relatoría Nacional de Uruguay, T. II, Tributación de Intangibles, en "Fiscalidad y Globalización", pp. 1695/7, Edit. Thomson Reuters Aranzadi, España, 2012. El trabajo fue presentado en el marco de las XXVI Jornadas del ILADT, celebradas en septiembre pasado en Santiago de Compostela. Este autor sostiene: "Es por ello que, sin desconocer que no está libre de complejidades, nos inclinamos por el segundo criterio, esto es la calificación de las operaciones como circulación de bienes o servicios haciendo abstracción de si emplean o no un soporte físico para tomar en cuenta lo que nos parece más relevante o sea su sustancia económica" (...) "Este criterio implica partir del concepto de circulación de bienes en los términos económicos que ya hemos manejado, o sea, entender por tal toda transacción que implica poner a la contraparte en la situación económica que tendría el propietario del activo incorporal con sus prerrogativas y riesgos y, establecer una serie de elementos que hace concluir en ese sentido. O sea, en otros términos, si los beneficios y cargas sustanciales que implica la propiedad de un bien han sido o no transferidos a la contraparte".

41 Este es el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala "D", "Aerolíneas Argentinas S.A." del 12 de mayo de 2004, Cita online: AR/JUR/2309/2004, Base de datos Checkpoint y por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNCAF). Vide: Sala I, "Aerolíneas Argentinas S.A." del 5 de febrero de 2008, publicado en Revista Impuestos 2008-11 (Junio), p. 968, Sala III, "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.)" del 8 de septiembre de 2011, Cita online: AR/JUR/73541/2011, base de datos Checkpoint y Sala V, "Austral Líneas Aéreas" (Cielos del Sur S.A.) del 2 de junio de 2009, publicado en Revista Impuestos 2009-19 (octubre), p. 1532. Por el contrario, la salas "A" y "C" del TFN resolvieron que no había fuente argentina al tratarse de rentas originadas en el procesamiento de datos efectuado en el extranjero. Vide: sala A, "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA", del 6 de febrero de 2007, Cita online: AR/JUR/1084/2007, Base de datos Checkpoint y sala C, "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A.", del 14 de abril de 2010, Cita online: AR/JUR/37651/2010.

42 Vide: Considerando 14 del Magistrado Ponente, Dr. Litch: "En efecto más allá de que ARSA alega que los pagos efectuados a Amadeus Marketing SA se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuados en una base de datos sita fuera del país, los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje; posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al mentado régimen de bloqueo de disponibilidades".

43 Esta es también la posición del fisco al sostener que la prestación que realiza la empresa aerocomercial argentina en el territorio nacional es la que lleva a sostener que trata de una utilización económica que genera ganancias de fuente argentina, toda vez que los negocios informáticos tienen la peculiaridad de independizarse de los soportes físicos en los que se apoyan las transacciones económicas de las partes, Vide: punto 4 de la síntesis de agravios del fallo de la sala V, CNCAF.

Un aspecto que genera inquietud es la invocación en el fallo emitido por la sala V del precedente "Nestlé"<sup>44</sup>. Este precedente judicial marcó un antes y un después en la conceptualización del asesoramiento técnico del exterior<sup>45</sup>. Antes del mismo, se sostenía que no encuadraba en el concepto la obra intelectual de carácter científico efectuada para el uso exclusivo de una empresa argentina, excluyéndose, por ejemplo, los análisis de muestra o planos de edificios<sup>46</sup>. Con la invocación de una finalidad antielusiva del término y, mencionando que incluye todo lo que no está retribuido mediante regalía<sup>47</sup>, el precedente "Nestlé" ha sentado las bases para que la figura del asesoramiento técnico tenga hoy día un contorno jurídico ambiguo y escurridizo<sup>48</sup>.

Es sorprendente que ninguno de estos fallos se haya detenido en analizar si la base de datos, como bien protegido por los derechos de autor<sup>49</sup>, no constituye un bien utilizado económicamente en Argentina<sup>50</sup>.

De todos modos, la cuestión para determinar la fuente no pasa por simplemente determinar si existe o no una obra protegida, pues por esta vía se llegaría fácilmente a la conclusión de que todos los pagos relacionados con los bienes inmateriales a usarse en el territorio son de fuente argentina, lo cual, es falso a tenor de las consideraciones expuestas en puntos anteriores.

En este aspecto, una vez determinado que se trata de una obra bajo la protección del derecho de autor es necesario dar un paso más a fin de verificar a qué título se efectúa el aprovechamiento de las obras protegidas. Si bien es cierto que podría tratarse de prestación de servicios, en este caso la información es preexistente y lo que se pacta es su acceso<sup>51</sup>.

Aún bajo esta perspectiva, tampoco existiría fuente argentina puesto que no se observa que los usuarios de la base de datos (empresas aerocomerciales y agencias de viajes), hayan adquirido algo más que el uso, como, por ejemplo, el derecho a licenciar a terceros el uso del sistema o facilitarles el acceso a la base de datos.

44 Vide: último párrafo del Considerando XI del fallo de la Sala V, CNACAF.

45 CSJN, "S.A. Nestlé de Productos Alimenticios s. apelación - Impuesto a los Réditos y de Emergencia- "Fallos 301:86 del 15 de febrero de 1979, publicado en La Ley 1980-b, 706.

46 Para un mayor estudio de la evolución de la noción de asesoramiento técnico, Vide: VICCHI, Juan Carlos, "El asesoramiento técnico prestado desde el exterior", La Información, T. LVIII, pp. 1067/1087.

47 Esta alusión del fallo a la forma adoptada para el pago para definir la existencia de un asesoramiento es criticable. Pudo tener sentido en el texto ordenado en 1960 de la ley de impuesto a los réditos en el que cobraba importancia discriminar lo que se denominaba regalía del asesoramiento técnico, ya que el primer concepto conforme la previsión que contenía el entonces art. 44, autorizaba considerar en la alícuota de retención por pagos al exterior la incidencia de los gastos de investigación y experimentación. Hoy este esquema ya no existen en el texto actual de la LIG.

48 Las críticas a este fallo radican en la imprecisión de sus fundamentos. La figura del asesoramiento técnico fue incorporada por la ley 12.965, publicada en el Boletín Oficial el 16 de abril de 1947. No surge explícitamente del debate parlamentario que permitió la aprobación de esta norma su carácter antielusivo. Tampoco surge de las variadas modificaciones que sufrió la disposición a lo largo del tiempo. Entendemos que la finalidad antielusiva podía tener un andamiaje implícito en el contexto fiscal de 1973 fuertemente imbuido por el principio de territorialidad en la determinación de la fuente argentina que para entonces adoptaba a la ubicación territorial de la fuente como único momento de vinculación, tanto para los residentes como para los no residentes. Con la puesta en práctica del criterio de la residencia en 1998, esta perspectiva ha cambiado radicalmente ya que la LIG ha incorporado mecanismos antielusivos, como los precios de transferencia y el país ha suscripto numerosos convenios internacionales de intercambio de información. Adicionalmente, no debe perderse de vista los condicionamientos que la legislación fiscal impone en las transacciones que involucren asesoramiento técnico, como ser, la restricción a la deducción de gastos limitada al 3% de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual de la retribución del asesoramiento o el 5% del monto de la inversión efectuada con motivo del asesoramiento (art. 146 del DR), como así también, la intervención del Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI) cuando configura una transferencia de tecnología.

49 Vide: Ley 11.723, modificada por la ley 25.036, Art. 1º: "A los efectos de la presente Ley, las obras científicas, literarias y artísticas comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, entre ellos los programas de computación fuente y objeto; las compilaciones de datos o de otros materiales; las obras dramáticas, composiciones musicales, dramático-musicales; las cinematográficas, coreográficas y pantomímicas; las obras de dibujo, pintura, escultura, arquitectura; modelos y obras de arte o ciencia aplicadas al comercio o a la industria; los impresos, planos y mapas; los plásticos, fotografías, grabados y fonogramas, en fin, toda producción científica, literaria, artística o didáctica sea cual fuere el procedimiento de reproducción", el subrayado es propio.

50 El voto del Dr. Vicchy, de la sala D del TFN, contiene una referencia implícita a la cuestión al afirmar: "Que en el caso de autos el usuario en el país en el caso la recurrente, accede a un banco de datos pero no a su estructura intrínseca, la cual permanece en manos del proveedor de servicios, es decir, que el mismo resulta inmodificable por parte del usuario".

51 BUITRAGO, op. cit., pp. 166/7.

Por último, señalamos de los fallos surge que la Dirección Nacional de Impuestos (DNI), como autoridad de aplicación de los Convenios de Doble Imposición, había emitido opinión sosteniendo que solo las retribuciones que compensaran el uso del software para acceder a la base de datos originaban una fuente argentina<sup>52</sup>.

## II.5. La ubicuidad de las rentas generadas en un entorno global: los negocios realizados en la “nube” (*cloud computing*)

Por décadas las empresas mantuvieron los programas de computación en sus propias redes de computadoras. Recientemente, sin embargo, han acontecido cambios fundamentales en relación a estas prácticas. La adquisición de licencias de *software* ha empezado a ser anticuado y muchas empresas han migrado al concepto de *software* como “un modelo de servicios” (SAS)<sup>53</sup>. Esto en el contexto europeo se ha visto favorecido por los recaudos exigidos de facturación electrónica que ha favorecido el almacenamiento en sistemas de tecnologías de información<sup>54</sup>.

El modelo SAS está íntimamente asociado al *cloud computing* (CC). Esta última es una tecnología que usa servidores remotos conectados para mantener datos y aplicaciones. El CC permite a empresas y consumidores usar aquellas aplicaciones sin instalación de *software* y acceder a sus archivos personales desde cualquier computadora en el mundo. Se trata de una tercerización de diversas funciones, como ser, el almacenamiento de información, la memoria y procesamiento de datos. Un simple ejemplo de CC es Yahoo, Gmail o Hotmail, donde los usuarios sólo necesitan un nombre de usuario, una contraseña y una conectividad de Internet de alta velocidad<sup>55</sup>.

Tanto el CC como el SAS generan problemas en la localización de la fuente en un esquema como el argentino concebido en la ubicación de la fuente dentro del territorio. En el CC la ubicación de los servidores está dispersa en el mundo y en la mayoría de los casos los usuarios no tienen conocimiento de tal ubicación. Por su parte el nuevo esquema de SAS desdibuja la noción de intangible y servicio que pasan a conformar una única categoría que parece asimilarse a un servicio. Los usuarios no adquieren una licencia sino que contratan un servicio cuya principal razón usualmente está en la operatividad continua de las aplicaciones, que es una prestación bajo este modelo de negocios tercerizada en el proveedor. A modo de ejemplo, es común que las aplicaciones corran superpuestas y sobre algún sistema operativo. Es relativamente frecuente que la actualización de alguna aplicación genere problemas en la interacción de las aplicaciones entre sí (“bug”). Bajo este esquema de negocios, el proveedor solucionará el problema operativo ya que garantiza el funcionamiento del sistema.

## II.6. La fuente de las rentas y la creación de riqueza virtual

Recientemente los juego online y las comunidades sociales han experimentado un significativo crecimiento. Millones de personas alrededor del mundo acuden a ellos en forma diaria. La mayoría lo hace por razones sociales y de entretenimiento, sin embargo, un creciente número de personas acude a ellos para obtener ingresos consistentes en vender objetos virtuales por dinero real<sup>56</sup>.

Hay juegos que crean mundos virtuales en los que los jugadores están representados digitalmente por “avatares”. Esta representación gráfica adquiere propiedad virtual como ropa, armas o propiedades. Los participantes van subiendo de nivel mediante la cooperación entre los jugadores que realizan intercambios de los ítems virtuales que a tal fin crean o hallan en la participación del juego. Estos ítems vir-

52 Esta posición de la DNI, se identifica con el contorno que ha asumido la problemática en España donde este aspecto ha dado lugar a numerosos fallos emitidos por el Tribunal Económico Administrativo, la Audiencia Nacional y Tribunal Superior en uno u otro sentido. También se ha pronunciado la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDF) considerando que el uso del software es incidental y que se está ante un servicio empresarial. Vide: BUITRAGO, op. cit. y HEREDIA GARCÍA, Alejandro, “Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know-How”, p. 109 y ss., Edit. Lex Nova, España, 2007.

53 El acronimio SAS responde al término en inglés “software as a service”.

54 Vide: BAL, Aleksandra, “Tax Implications of Cloud Computing – How Real Taxes Fit into Virtual Clouds”, Bulletin for International Taxation, Vol. 66, Num. 6 – 2012, p. 335. IBFD.

55 Ibíd. p. 336.

56 BAL, Aleksandra, “Taxation of Virtual Wealth”, Bulletin for International Taxation, Vol. 65, Núm. 3 – 2001, p. 147.

tuales frecuentemente son negociados a cambio de dinero<sup>57</sup>. Incluso, algunos de estos juegos permiten el desarrollo de propiedades virtuales que son revendidas o alquiladas a otros jugadores, surgiendo emprendedores de propiedades virtuales que han obtenido significativos ingresos en esta actividad<sup>58</sup>.

Los “mundos virtuales” conservan la configuración de los avatares diseñados por los jugadores y existen independientemente de que aquéllos dejen de estar conectados al juego.

El fenómeno consistente en desarrollar una actividad económica a través estos mundos virtuales ya ha concitado la atención de las autoridades fiscales de Estados Unidos<sup>59</sup>.

### III. HACIA UNA RECONFIGURACIÓN DE LA NOCIÓN DE FUENTE: LAS NUEVAS TENDENCIAS

#### III.1. Preliminar: La fuente y el criterio de la pertenencia

El fundamento que subyace al criterio de fuente es que la sujeción tributaria surge en función a la incidencia del circuito económico de un territorio en la producción de la renta, entendiéndose entramada en dicho circuito la realidad económica, política y social del Estado<sup>60</sup>. El derecho a exigir el tributo se fundamenta básicamente en la “pertenencia” de la actividad o bien gravado a la estructura económica de un determinado país<sup>61</sup>. Los factores determinantes del deber de contribuir están vinculados a las ventajas que el contribuyente se procura de su pertenencia a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de bienes y servicios públicos que utiliza que le permite vivir o *actuar en un territorio*: como lugar donde reside o como lugar donde realiza los hechos imponible en los tributos<sup>62</sup>.

Es por consiguiente la participación del no residente en la producción, tráfico o consumo de la riqueza que revela capacidad económica y el consiguiente deber de contribuir al gasto público.

#### III.2. El criterio de la fuente financiera de pagos

Cuando la determinación de esta pertenencia se efectúa a través de un elemento de conexión objetivo, como en el caso de Argentina que toma la ubicación territorial de la fuente productora, se está en presencia del criterio de fuente económica. Cuando la determinación de la pertenencia se realiza a través de un elemento subjetivo de conexión, como ser la residencia o domicilio *del sujeto pagador de la renta*, se trata del criterio de fuente financiera de pago<sup>63</sup>. Se trata de dos nociones que solo comparten la similitud gramatical pero son *muy distintas*. La fuente económica importa el reconocimiento del lugar natural del origen de las rentas. Allí, donde se aplicaron los factores de la producción para la generación de un beneficio económico se ubica la fuente de dicha renta.

Por el contrario, la perspectiva de la fuente financiera está ligada a la idea del origen de los pagos. Consecuentemente, mientras la aproximación de la fuente económica adopta una vinculación causal directa entre la renta y la actividad que origina la misma, no existe tal vinculación bajo la aproximación de la fuente financiera, que como se ha dicho, está vinculada al origen de los pagos<sup>64</sup>.

57 Uno de estos juegos es el creado por Blizzard Entertainment, “*World of Warcraft*” al que acceden 11.5 millones de personas alrededor del mundo. Otro es el juego creado por Linden Lab. Inc. “*Second Life*” con 15 millones de usuarios alrededor del mundo. Vide: *Ibíd.* pp. 148, nota 13 y 149, nota 15.

58 El periodista y escritor Julian Dibbel expone las dificultades que tuvo al explicar al Servicio de la Renta Interna de los Estados Unidos que su principal ingreso se había originado en la compra-venta de objetos imaginarios y, que sus ingresos por esta actividad, eran superiores a los que mensualmente obtenía de su profesión, en: J. Dibbel, “*Play Money, or, How I Quit My Day Job and Made Millions Trading Virtual Loot*” (New York, Basic Books, 2006), citado por Bal, Vide: op. cit., p. 147.

59 National Taxpayer Advocate, “2008 Annual Report to Congress”, Vol. 1, disponible en [http://www.irs.gov/pub/irs-utl/08\\_arc\\_intro\\_toc\\_msp.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/08_arc_intro_toc_msp.pdf).

60 LAZARTE GAMARRA, Ricardo E., trabajo presentado en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), los días 3 y 4 de diciembre de 2008. El trabajo se titula: “*El Principio de Fuente, el uso de tecnología y las rentas del director*”.

61 GARCÍA MULLIN, Juan Roque, “*Manual del Impuesto a la Renta*”, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T), Buenos Aires, p. 33, 1978.

62 ROSEMBUJ, Tulio, “*Derecho Fiscal Internacional*”, p. 23, Edit. El Fisco, Barcelona, 2001.

63 XAVIER, Alberto, “*Derecho Tributario Internacional*”, p. 241, Ed. Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005.

64 *Ibíd.* p. 242.

La perspectiva de la fuente financiera ha sido adoptada por Brasil mediante una alícuota general de retención del 15% a todos los pagos efectuados por un residente brasileño a un no residente<sup>65</sup>, salvo que este resida en un país de tributación favorecida, en cuyo caso la alícuota es del 25%. Como señala Vinhas Catão, el Decreto-Ley 1418/75<sup>66</sup> suplantó una antigua jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal (Sumula N° 585), por la cual era necesario un criterio de conexión entre la fuente de producción y la fuente de pago para que el impuesto en la fuente pudiera cobrarse a contribuyentes ubicados en Brasil<sup>67</sup>. Desde entonces y por más de treinta años rige en Brasil la perspectiva de la fuente financiera del pago.

### III.3. La configuración de fuente de los servicios bajo el criterio de la utilización económica

Este es el elemento de conexión adoptado, entre otros países, por Perú que en el 2003<sup>68</sup> incorporó como nuevo supuesto de fuente peruana a los servicios de asistencia técnica cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en dichas operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, siempre que fueran utilizados en el país, entendiéndose que el servicio es utilizado en el país, entre otros, cuando el pagador (perceptor de rentas de tercera categoría –empresas–), se domicilia en el país y considera como gasto o costo la contraprestación efectuada –el subrayado es propio–.

Si bien el criterio de la utilización económica ha sido criticado en foros internacionales<sup>69</sup>, cierto es que la selección del criterio de sujeción es una potestad tributaria de los Estados que dimana del concepto de soberanía y en este contexto razones de eficiencia recaudatoria pueden ser perfectamente válidas para aplicar la regla<sup>70</sup>.

En oportunidad de debatirse en Perú la validez de la utilización económica como elemento de conexión para el asesoramiento técnico, la doctrina peruana ha evaluado que en la legislación comparada existe una tendencia a considerarlos gravados en la fuente aplicando esta regla<sup>71</sup>. En este sentido, el re-

65 Vide: artículo 682 y ss. de la Ley del Impuesto a las Ganancias, según el decreto 3000/99 y sus modificaciones. Puede profundizarse el funcionamiento en Brasil de este criterio en BRANCO Rubén, R. Branco, IFA Branch Reports - Brazil, en IFA, *“Source and residence: new configuration of their principles”*, Cahiers de droit International, Vol. 90a, 205-217 (Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2005) y SAMMARCO M. y DOMINGO PÉREZ, G., *“España puente europeo hacia Latino América”*, Capítulo “Brasil”, elaborado por XAVIER, A. y DUQUE ESTRADA, R., pp. 163-182, Ed. J. M. Bosch, España, 2001.

66 Publicado en el Diario Oficial de la Unión del 4 de septiembre de 1975, disponible en [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

67 VINHAS CATÃO, M., Relatoría por Brasil en Tema II *“Aspectos Impositivos del Comercio Electrónico”*, en XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas en Córdoba, Argentina por el ILADT, T. II, p. 98, Ed. Osmar Bu-yatti, 2006.

68 Vide: Decreto Legislativo 945, publicado el 23 de diciembre de 2003 en el Diario Oficial “El Peruano”.

69 El profesor Dale Pinto ha criticado este principio señalando que obedece sólo a consideraciones de índole operativa o de eficiencia recaudatoria y no de equidad. Vide: IFA, Congress Documents Database, 2005, Buenos Aires Congress, subject I: Plenary Session-source and Residence: new configuration of their principles – Summary of Discussion (prepared by IBFD), p. 5.

70 Vide: BYRNE SANTA MARÍA, Mónica y JOO GARFIAS, Eduardo, *“Precisiones sobre la regulación de los servicios de asistencia técnica en la normativa tributaria peruana”*, pág. 5, trabajo presentado en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, organizadas por el IPDT, 3 y 4 de diciembre de 2008.

71 Ibíd. p. 8. Los países son los siguientes. **México**: El art. 200 de la ley del impuesto sobre la renta mexicana, dispone: *“Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; Venezuela*: El art. 41 de la ley del impuesto a la renta venezolana consigna: *“Los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica o servicios tecnológicos a personas o comunidades que en función productoras de rentas los utilicen en el país o lo cedan a terceros, cualquiera que sea su modalidad de pago o su denominación, estarán constituidos por las cantidades representativas del 30% de los ingresos brutos que obtengan por el suministro de asistencia técnica”* (...); **España**: El art. 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, *“Rentas obtenidas en territorio Español: (...) B. Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos: (...) 2. Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones derivan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España solo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España”*. El subrayado es propio.



porte general del Congreso IFA 2012, celebrado en Boston revela que este criterio asimismo es usado por algunos países en otras categorías de servicios<sup>72</sup>.

### III.4. El criterio del beneficio y el uso del mercado

ROSEMBUJ analiza las razones del legislador español para sujetar al impuesto sobre la renta de los no residentes a los rendimientos de actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de EP, cuando son realizados en el territorio de España, explicando que subyace a esta concepción la idea que la renta de la empresa es gravada siempre que *se proyecte y aventaje de su actividad económica en el territorio*<sup>73</sup>.

Y advierte: *“la noción es de suma importancia. El ejercicio de la potestad administrativa y jurisdiccional tributaria sobre el no residente sin EP se funda en la ventaja que le procura el uso del mercado”*<sup>74</sup>.

Bajo esta perspectiva, la noción de pertenencia económica y la determinación de un elemento de conexión –subjetivo u objetivo– como parámetro de medición de esa pertenencia, son reemplazados por la idea de la *ventaja o beneficio* que supone la finalidad de “hacer empresa” en el territorio de un Estado.

No es necesaria la presencia de un EP, el beneficio de la empresa se puede obtener inclusive sin él y aunque el contacto o conexión no sea continuo, sustancial o sistemático, sino mínimo y ocasional. Esta es una noción muy familiar a los países de tradición sajona en que la jurisdicción se apoya en el privilegio de hacer empresa en el mercado local sin EP para someter a impuesto a la renta de la actividad económica.

Este criterio ha sido muy desarrollado por los tribunales de los Estados Unidos en diversos casos en que se debatió la potestad tributaria inter-estatal respecto al comercio electrónico. El contacto mínimo o presencia económica que una persona o entidad podría tener en un determinado Estado, a través de la realización de operaciones electrónicas, debía verificarse a partir de la comprobación de determinadas circunstancias, como cuando la persona o empresa dirige su actividad intencionalmente dentro de una determinada jurisdicción, cuando una persona distribuye sus productos dentro de alguna cadena de comercio en un Estado determinado con la expectativa de que tales productos serán adquiridos por los residentes de tal jurisdicción, cuando la empresa o persona recibió protección, beneficios y oportunidades del mercado de un Estado determinado en donde se originó el beneficio<sup>75</sup>.

Otras propuestas abrevan de esta noción, como la formulada por Kemmeren, sosteniendo que la esencia de la jurisdicción tributaria no recae en un espacio “físico” en donde formalmente se generen los ingresos, sino más bien en el lugar en donde la riqueza es creada, es decir en la locación económica<sup>76</sup>.

### III.5. El principio de la erosión de la base imponible

Este es un principio recogido en varias propuestas como la del Prof. Dale<sup>77</sup> y parte de la idea de permitir una retención en el país de la fuente en tanto el pago que supone la transacción genere la erosión de la base impositiva en dicha país de la fuente, entendiéndose que el pago erosiona la base de recaudación cuando es deducible en el país de la fuente.

72 Consideran como factor relevante en la determinación de la fuente el uso de un servicio en la jurisdicción o la circunstancia que benefician a residentes de la jurisdicción: Colombia, Francia, Alemania, India, Luxemburgo, Perú, España, Ucrania, Uruguay y Venezuela. Austria y Luxemburgo aplican el criterio para determinados servicios profesionales. Vide: PICKERING, Ariane, General Report, en IFA, “Enterprise Services”, Cahiers de droit International, Vol. 97a, 201 (Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2012).

73 ROSEMBUJ, op. cit., p. 68.

74 Ibid., p. 68.

75 Respecto a la aplicación del principio en la jurisprudencia americana, Vide: “Burger King Corporation v. Rudzewicz”, 471 US 462 (1985) y “Compuserve v. Patterson”, 89 F.3 d 1257 (6º Cir. 1996). Estos casos son citados por Rosembuj, op. cit., nota 67, p. 68. Ver asimismo desarrollo efectuado por MUÑOZ SALGADO, Silvia, “El Comercio Electrónico en las operaciones internacionales, Cuadernos de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria” SUNAT), SUNAT 4, Lima, 2003, p. 63.

76 KEMMEREN, Eric. “Principle of origin in tax conventions. A rethinking of Models”, Dongen, 2001.

77 Vide: “E-Commerce and Source-Based Income Taxation” - Volume 6 in the Doctoral Series, IBFD, (2003), Netherlands. La relatoría general del Tema I del Congreso IFA, 2005, a cargo de ATCHABAHIAN Adolfo y SCHINDEL, Ángel, exponen esta propuesta junto a otras existentes como las de Kemmeren E. y la de Avi-Yonah, R. S. Vide: Cahiers de Droit Fiscal International Volume 90a., “Source and residence: new configuration of their principles”, pp. 84 y ss. (Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2005).

Es una interesante propuesta que viene consolidándose con el paso del tiempo como lo demuestra su consideración por el Comité de Expertos de las NU y su incorporación legislativa por algunos países, como es el caso de Perú que la ha aplicado en forma combinada con la noción del beneficio económico de mercado respecto a los servicios digitales.

El art. 4º A del reglamento del impuesto a la renta de Perú, modificado por el decreto supremo 134/04 RF, define a los servicios digitales como todo servicio que se pone a disposición del usuario a través de Internet mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no viable en ausencia de la tecnología de la información. La regla en cuestión es complementada por una ficción legal en virtud de la cual se considera que el servicio digital es utilizado o consumido en Perú cuando la empresa peruana pagadora deduzca el gasto en el balance fiscal.

Como se observa, la adopción del criterio del "uso de mercado" se materializó en la legislación peruana antes citada, como el lugar de utilización económica, uso o consumo en el país, expresiones que albergan la noción del lugar donde se verifica el aprovechamiento de la riqueza por parte del no residente<sup>78</sup>.

#### IV. CONCLUSIONES

La doctrina argentina viene señalando la necesidad de revitalizar el principio de la fuente<sup>79</sup>. En esta línea, entendemos que existe la necesidad de un cambio en la configuración de la noción de fuente en función a las nuevas formas de hacer negocios y que están dadas sus bases teóricas.

A este fin, existen diversas nociones desarrolladas en la legislación comparada, tales como el criterio de fuente financiera de pago, la perspectiva del beneficio económico de un mercado, la regla de la utilización económica aplicada a servicios y/o el principio de la erosión de la base imponible.

El principio de legalidad exige que la eventual incorporación de estos criterios sea efectuada mediante una reforma legislativa de la actual LIG.

Sin embargo, cualquier modificación del criterio de fuente no podría ignorar al menos tres aspectos. El primero es la neutralidad en la imposición si las nuevas reglas se aplicaran en forma sectorizada solo para alguna categoría de servicios o intangibles<sup>80</sup>. El segundo es que la aplicación generalizada de las nuevas reglas exigirá una simplificación de las categorías de rentas de beneficiarios del exterior hoy existentes en la LIG.

En tercer lugar y, en línea con la observación anterior, en un contexto de aplicación generalizada, se requerirá armonizar la expansión de la base imponible con alícuotas de retención más reducidas<sup>81</sup> o, bien permitir que los beneficiarios del exterior tributen provisoriamente sobre base bruta (*Interim withholding*), para que, luego que presenten una declaración jurada y expongan sus ingresos netos, se les pueda acreditar cualquier retención en exceso.

Si bien este último esquema es difícil de administrar está en línea con los principios que se están afianzando rápidamente en los diversos foros internacionales<sup>82</sup>.

78 MUÑOZ SALGADO, Silvia María, "Los servicios digitales como supuestos de renta de fuente peruana", p. 170, trabajo presentado en las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, organizadas por el IPDT, 3 y 4 de diciembre de 2008.0

79 RAJMILOVICH, Darío M., "Revalorización del principio de la fuente como política fiscal de Argentina", X Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, 2003.

80 Esta es una cuestión que ha originado problemática en Perú en relación a los servicios de consultoría por correo electrónico incluidos por el inciso b) del artículo 4-A del Reglamento del Impuesto a las Rentas y sobre esta norma el SUNAT extiende el tratamiento fiscal que se debe otorgar al servicio digital mismo a aquellas prestaciones que se valen de medios electrónicos como simples canales de comunicación, bastándole comprobar que, si se verifica un enlace electrónico para obtener los balances, estados de cuenta o reportes ya existe un servicio digital. Vide: MUÑOZ SALGADO, op. cit. p. 189.

81 La LIG contempla una alícuota efectiva de retención máxima del 31,50% para beneficiarios del exterior. Si bien esta tasa no aparece elevada comparada con la que aplica otros países como Estados Unidos que aplica una tasa efectiva del 30% sobre todo pago a no residentes derivado de ingresos de fuente americana, o vinculados a ingresos atribuibles a oficinas o demás lugares fijos de negocios del contribuyente dentro de los Estados Unidos, la tasa si aparece elevada en un contexto de generalización de la sujeción como el que, por ejemplo, aplica Brasil bajo el criterio de fuente financiera, alcanzando los pagos realizados por un domiciliado a la alícuota general del 15%.

82 Vide: Prof. ARNOLD, Brian, informe preparado para el Comité de Expertos de las NU, citado en Nota 3. En el punto 84 de este informe se consigna: "In general, income should be taxed on a net basis unless the expenses incurred to earn the income are negligible or the nature of the income requires taxation on a gross basis as the only effective means of collecting the tax".

## IMPORTACIÓN DE SERVICIOS: DETERMINACIÓN DE LA FUENTE Y TRATAMIENTO DE LOS PAGOS POR ASISTENCIA TÉCNICA BAJO LA NORMATIVA INTERNA Y LOS CDI

**ARIADNA LAURA ARTOPOULOS**

### I. INTRODUCCIÓN

El propósito del trabajo es analizar la definición de fuente o nexo en materia de servicios prestados desde el exterior. Pese a que los artículos 5 y 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) mantienen su redacción original y no surgieron durante muchos años conflictos suscitados en su interpretación; en los últimos años la autoridad fiscal adoptó un criterio peculiar en el tema que dio lugar a diversas interpretaciones por parte de los tribunales competentes, sin que hasta el momento exista una opinión definitiva.

El régimen de pagos a beneficiarios del exterior previsto en el artículo 93, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias invita a analizar la problemática en torno a la vinculación entre la Ley de Impuesto a las Ganancias y la Ley de Transferencia de Tecnología y sus normas reglamentarias y el recorrido que han tenido estos temas en la jurisprudencia de los últimos años.

Finalmente, también es objetivo del trabajo revisar las definiciones de servicios técnicos y asistencia técnica previstas en los CDI actualmente en vigor.

### II. DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA DE FUENTE ARGENTINA

La LIG establece que habrá fuente argentina cuando los pagos que se realicen a los sujetos del exterior constituyan para estos últimos ingresos provenientes de actividades realizadas en Argentina, susceptibles de producir beneficios (artículo 5) o sean efectuados en concepto de “...asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior” (artículo 12).

Es decir, que para que los pagos que se realicen a sujetos del exterior estén sujetos a retención, deben provenir de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Argentina, actividades realizadas en el país, o de asesoramiento prestado desde el exterior.

Si, por el contrario, se trata de un servicio realizado en el exterior que no conlleva un asesoramiento técnico o financiero entonces se tratará, en principio, de una ganancia de fuente extranjera no sujeta a impuesto en la Argentina. Esto justamente resulta de una interpretación armónica de los artículos 5 y 12 de la LIG.

Una de las dificultades que se verifica en los casos de prestaciones de servicios (en los cuales no se licencia el uso de un bien intangible, por ejemplo, una marca) es la de determinar si existe “asesoramiento” a la empresa local, porque en tal caso habrá ganancia de fuente argentina para el prestador del servicio residente en el exterior.

En un caso llevado a la justicia hace más de 30 años, donde se discutió si la renta obtenida por un no residente en razón del pago efectuado por una compañía local por la prestación de servicios de ingeniería (preparación de proyectos de construcción e instalaciones) y otros servicios (análisis de ciertos productos) estaba sujeta al impuesto a las ganancias, la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>1</sup> mantuvo la posición de las autoridades fiscales según la cual en el concepto de “asesoramiento” se incluye a “cualquier pago por asistencia técnica” independientemente de la concesión de uso de patentes, marcas, etc. De esta forma, el fallo amplía el concepto de “asesoramiento” al entender que existe tal concepto cuando hay un aporte o una asistencia técnica no retribuida como regalía.

Consecuentemente, de acuerdo con el citado precedente de la Corte Suprema, el fisco podría considerar que cualquier ganancia derivada de una “asistencia técnica” es de fuente argentina.

Si, por el contrario, se trata de un servicio realizado en el exterior que no conlleva un asesoramiento técnico o financiero entonces se tratará, en principio, de una ganancia de fuente extranjera no sujeta a impuesto en la Argentina.

<sup>1</sup> Sentencia dictada en la causa “S.A. Nestlé de Productos Alimenticios s/ apelación Impuesto a los Réditos y de Emergencia” del 2 de febrero de 1979.

Con relación a los servicios prestados desde el exterior se destaca que las autoridades fiscales argentinas han reclamado el ingreso de la retención en aquellos casos donde los servicios prestados en el exterior son *"económicamente utilizados en Argentina"*. Es decir que aún cuando el fisco no alega la existencia de un *"asesoramiento prestado desde el exterior"* pretende justificar la existencia de una ganancia de fuente argentina si el servicio es utilizado económicamente en el país.

El fisco estableció, en aquellos casos, que resulta determinante para la existencia de ganancia de fuente argentina el hecho de que el servicio constituye un antecedente temporal e inmediato de la realización de actividades o actos económicos en la Argentina. Esta nueva interpretación del fisco, que en nuestra opinión, no tiene sustento legal, fue confirmada por algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal<sup>2</sup> y de la Cámara de Apelaciones<sup>3</sup>. También existen antecedentes en sentido contrario<sup>4</sup>, estando pendiente la opinión de la Corte Suprema.

La LIG prevé la existencia de fuente para los casos de ganancias derivadas de *"bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República"*, pero no por servicios prestados en el exterior que sean *"utilizados económicamente"* en Argentina. Para los casos de realización de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, la LIG restringe la generación de ganancia de fuente argentina a que la actividad esté efectuada en Argentina. Por lo tanto, esta nueva tendencia del fisco es, en mi opinión, contraria a lo indicado por la LIG y, por ende, al principio de legalidad en materia tributaria.

### III. NORMATIVA EN MATERIA DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA

El artículo 93, inciso a) de la LIG establece que: *"Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:*

*"a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología al momento de efectuarse los pagos:*

*"1) el 60% (sesenta por ciento) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados;*

*"2) el 80% (ochenta por ciento) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso;..."*

Es decir que para la aplicación de las alícuotas reducidas previstas en la norma citada, corresponde verificar si los servicios califican como transferencia de tecnología y, en su caso, proceder al registro del contrato respectivo ante la autoridad competente.

La ley 22.426 (LTT) prescribe que quedan comprendidos en ella los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio la transferencia, cesión o licencia de tecnología, o marcas por personas domiciliadas en el exterior a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina (art. 1, LTT).

En un principio, la LTT obligaba a los sujetos domiciliados en el país a someter a la aprobación de la autoridad de aplicación (actualmente, el INPI) los contratos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última y, para los restantes casos, a registrar los contratos a mero título informativo (cf. artículos 2 y 3 de la LTT).

Posteriormente, el Decreto 1853/93<sup>5</sup> eliminó la obligatoriedad que figuraba en el artículo 2 de la LTT de obtener la aprobación de la Autoridad de Aplicación de estos contratos, pero mantuvo el requisito de regis-

2 Sentencias dictadas en las causas "Priú, Norberto" del 25 de marzo de 2008; "Supercanal Holding S.A." del 28 de junio de 2006 y "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." del 5 de febrero de 2008.

3 Sentencias dictadas en las causas "Aerolíneas Argentinas S.A." del 5 de febrero de 2008, sala I; "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." del 2 de junio de 2009, sala V y "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A." del 8 de septiembre de 2011, sala III.

4 Sentencias dictadas en las causas "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." del 6 de febrero de 2007, sala A y "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A." del 14 de abril de 2010, sala C.

5 Boletín Oficial de la Nación del 8 de septiembre de 1993.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

tración de esta clase de contratos, al establecer en su artículo 8 que “...*deben registrarse ante el Instituto Nacional de Tecnología Industrial a título informativo*”.

Es decir que, actualmente, el cumplimiento de las normas de la LTT se satisface con la presentación del contrato ante el INPI, al sólo efecto registral, sin que sea necesaria su aprobación.

Por aplicación del artículo 9 de la LTT, la falta de registro de los contratos no afectará su validez, pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor, y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor<sup>6</sup>.

El decreto 580/1981<sup>7</sup> dispone que a los efectos de lo establecido en el artículo 1 de la LTT se entiende por tecnología: a) las patentes de invención; b) los modelos y diseños industriales; y c) todo conocimiento técnico para la fabricación de un producto o prestación de un servicio.

La Resolución (INTI) 13/1987 (ahora INPI) definió como servicios de ingeniería, asistencia técnica o consultoría a “*aquellos brindados conforme con las reglas del arte, que se cumplan bajo la norma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o el monto del trabajo realizado y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas. Merecen citarse a título de ejemplo los siguientes servicios: ingeniería conceptual, estudios de prefactibilidad o factibilidad, ingeniería básica, ingeniería de detalle, supervisión del montaje de máquinas o instalaciones o de la construcción de plantas, asistencias técnicas para la correcta operación de las mismas, capacitación*”.

Asimismo, se indicó que “*la transferencia de conocimientos técnicos que se verifica mediante prestaciones de tracto sucesivo o que se retribuyan mediante una regalía sobre el precio neto de venta o volumen de producción de los productos o servicios licenciados, o la verificada a partir de necesidades generales o indeterminadas, o eventuales, en el momento de suscribirse el acuerdo, no podrá incluirse en este apartado*”.

En 2005 con el dictado de la Resolución 328/2005 el INPI determinó que se entenderán como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría “*aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual*”.

Conforme la citada norma del INPI, no se considera “tecnología” la mera adquisición de productos; los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de know how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, (...) así como todas aquellas prestaciones que no evidencien de modo claro y concreto, la efectiva incorporación de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local (...); las licencias de uso de software o de actualizaciones de software; los servicios de reparaciones, supervisión de reparaciones, mantenimiento, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etcétera que no incluyan la capacitación del personal de la firma local; y en general todas las actividades que representen la directa contratación de tareas inherentes al funcionamiento corriente de la firma local.

Como se puede observar, es la autoridad de aplicación –antes INTI y ahora INPI– la que definió el alcance del concepto de “tecnología”. En mi opinión, debería estar definido en la propia ley y no dejarlo librado a que la noción sufra cambios permanentes. También estimo propicio una modificación de la LTT para adecuar su texto a la realidad actual.

Merece especial referencia la Resolución 328/2005 en la que puede observarse lo indicado en el párrafo anterior. Sin haberse modificado ni la LTT ni su decreto reglamentario, la autoridad de aplicación modificó el alcance del concepto de asistencia técnica. Mientras que hasta su dictado la supervisión del montaje de una máquina era considerada asistencia técnica, desde su vigencia no califica dicha actividad como tal, a menos que se capacite al personal local.

La noción de asistencia técnica, como veremos además, impacta en la aplicación de los CDI suscriptos por Argentina y en vigor en oportunidad de efectuarse los pagos. Esto también merece que la noción cuente con rango legal y no meramente reglamentario.

6 En este sentido se expidió el Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, en la causa “Compañía General de Comercio e Industria S.A.”, 28 de septiembre de 2006.

7 Boletín Oficial de la Nación del 30 de marzo de 1981.

Repasando las consecuencias de la calificación como tecnología, se aplica una retención del 21% si ella no es obtenible en el país. Si es obtenible en el país la tasa de retención es del 28%. En ambos casos existe la obligación de registrar el contrato ante el INPI so pena, como ya indicamos, de que la totalidad de los montos pagados sea considerada ganancia neta del proveedor y no sean deducibles para el pagador argentino.

En los últimos años han surgido algunas cuestiones controvertidas vinculadas con el tratamiento fiscal a los pagos por prestaciones tecnológicas.

En primer lugar, la situación de los pagos en exceso de los importes declarados en oportunidad de solicitar el registro y el registro de las prórrogas de los contratos ya registrados.

Recordemos que el artículo 8 de la LTT dispone que, junto con los contratos que se presenten a registro, deberá consignarse en carácter de declaración jurada, entre otros, la descripción de la tecnología, y la estimación de los pagos a efectuarse.

La autoridad fiscal ha cuestionado la falta de actualización de los importes estimados en los contratos registrados en el INPI.

Si bien algunos tribunales aceptaron el criterio fiscal y determinaron que la no ampliación conforma una situación análoga a la falta de inscripción del acto<sup>8</sup>, tanto la Cámara de Apelaciones<sup>9</sup> como la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>10</sup> han entendido que una vez efectuado el registro del contrato original, no es necesario registrar las prórrogas de su vigencia en tanto no se modifiquen las estipulaciones contenidas en el contrato original.

Por su parte, ha quedado claro que toda vez que al momento del registro corresponde realizar una "estimación de los pagos a efectuarse", no puede exigirse un nuevo registro o la ampliación de aquellos casos en los que no acordó un precio determinado (e.g., tarifas días/hombre).

Otra de las cuestiones que ha sido debatida en los tribunales son las consecuencias de la falta de registro o la registración de los contratos una vez efectuados los pagos.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia concluyen que no puede darse el tratamiento previsto en el artículo 93, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias ni considerarse "regalías" en los términos de los CDI a las prestaciones incluidas en contratos que pese a calificar como "tecnología" no se procedió al registro correspondiente. En estos casos corresponde aplicar al momento del pago la tasa prevista en el artículo 93, inciso h) de la ley del impuesto<sup>11</sup>.

- Quizás el tema que puede suscitar diferentes opiniones es en relación a la deducción de los pagos. Ello en tanto además del artículo 9 de la LTT, existe una regulación particular en los artículos 18 (para determinados pagos) y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- El criterio adoptado por el fisco en relación con la deducibilidad de los gastos es el de la no procedencia. Si bien esta posición ha sido respaldada por las salas A y B del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>12</sup>, la sala C del Tribunal Fiscal consideró que la falta de registro de los contratos ante el INPI no impide la deducción de los pagos en el impuesto a las ganancias si el registro se concretó dentro del ejercicio fiscal<sup>13</sup>. Este último criterio fue confirmado por la Cámara de Apelaciones<sup>14</sup>.

En este sentido el Tribunal señaló "Resultan deducibles como gastos los pagos efectuados a beneficiarios del exterior impugnados por el Fisco, por cumplirse los requisitos pertinentes, esto es, la inscripción posterior pero dentro del período fiscal en que se efectuó la deducción, lo que resulta encuadrado en el artículo 93, inciso a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias".

8 En este sentido puede consultarse la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, en la causa "Decca Piazza S.A., 6 de septiembre de 2002.

9 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, sala V, "H. B. Fuller Argentina SAIC", 21 de agosto de 2008; sala III, "Oleoducto Trasandino Argentina S.A.", 21 de septiembre de 2005; sala II, "DGI (AUTOS OTIS ARGENTINA S.A.)", 11 de septiembre de 2007; y sala IV "Monsanto Argentina S.A.", 18 de febrero de 2010.

10 Sentencia dictada en la causa "Oleoducto Trasandino Argentino S.A." del 8 de abril de 2008.

11 Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, "Accenture S.A.", 22 de noviembre de 2006.

12 Sala A, "Cía. General de Comercio e Industria S.A.", sentencia del 31 de mayo de 2004 y "Western Union Financial Services Argentina S.R.L.", sentencia del 14 de agosto de 2008 y sala B: "Coca Cola Polar Argentina SA s/apelación ganancias", 9 de septiembre de 2005" y "Entertainment Depot S.A.", sentencia del 30 de marzo de 2007.

13 Sala C, "Pioneer Natural Resources Arg. S.A.", 20 de octubre de 2009. En el mismo sentido "Ledesma S.A.A.I.", 3 de marzo de 2010.

14 Sala II, "Ledesma SAAI", 14 de febrero de 2012.

Asimismo, el Tribunal agregó que: “Si bien puede afirmarse que el principio general de la deducción de gastos se rige por el artículo 80 y concordantes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, la remisión que contiene el artículo 93 a la Ley de Transferencia de Tecnología hace que a los efectos de gozar de los beneficios impositivos del artículo 93, inciso a), y deducir el gasto en esa proporción, deba considerarse vigente lo dispuesto por el artículo 9 de la ley 22.426 (con posterioridad a la inscripción), sin perjuicio de que siempre pueda deducirse el gasto conforme al principio general y en su caso, aplicando el artículo 93, inciso h), según lo dispone el artículo 151 in fine del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su redacción vigente”.

Como puede advertirse, la sala C del Tribunal Fiscal admite la deducción de los gastos en el caso del registro de contratos con fecha posterior al pago pero dentro del mismo período fiscal. No obstante ello, señala que aún en el supuesto de falta de registro igualmente rige el principio general de la deducción de gastos previsto en el artículo 80 de la LIG. Por tal motivo, por aplicación de esta doctrina, aun cuando los contratos no se hubieran registrado en el INPI, los pagos podrían también deducirse.

Sin embargo, también cabe indicar que en el fallo “Empresa Distribuidora de Energía Sur S.A.” del 2 de marzo de 2011, la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia apelada que convalidó la determinación de oficio de las obligaciones tributarias del contribuyente en el impuesto a las ganancias, por entender que no era procedente la deducción de pagos efectuados por la actora a su contratante en el exterior, en el marco de un contrato de asistencia técnica, ya que en oportunidad de realizar los pagos el contrato no estaba registrado.

#### IV. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Argentina ha seguido en materia de regalías el modelo de Convenio de Nacionales Unidas (MCONU)<sup>15</sup>. Por ello, ningún CDI prevé la potestad exclusiva del Estado de la residencia del beneficiario de los pagos. Dentro de ese marco, el espectro resulta amplio a partir de las diversas definiciones del concepto.

Si bien como indicamos, consideramos que la prestación de servicios en el exterior que no encuadren como asesoramiento técnico no generan fuente argentina y, por ende, no correspondería verificar en el caso de pagos a residentes de países con los cuales existe un CDI en vigor, si Argentina resignó o mantuvo total o parcialmente su potestad tributaria respecto de los pagos; en función de la interpretación de la autoridad fiscal argentina y algunos tribunales, la cuestión amerita ser analizada.

Indicaremos a continuación un detalle de las tasas máximas aplicables, conceptos incluidos dentro de la definición de regalías que pueden aplicar a las prestaciones de servicios y la regulación atinente al deber de cumplir con la normativa interna en materia de transferencia de tecnología.

Alemania	Tasa límite: hasta 15% del importe bruto Condición: “En tanto la transferencia de tecnología esté sujeta a aprobación, de acuerdo con la ley argentina, la limitación de la tasa de regalías... será únicamente aplicable, en el caso de regalías originadas en la República Argentina, si el contrato que origina tales regalías está aprobado por las autoridades argentinas” (artículo 12 del CDI).
Australia	Tasas: hasta 10% del importe neto/ hasta 15% del importe bruto La noción de “regalía” incluye: 1. Suministro de cualquier asistencia auxiliar y subsidiaria, a efectos de posibilitar la aplicación o el disfrute de cualquier propiedad o derecho o equipos o informaciones mencionados. 2. Prestación de cualquier servicio de asistencia técnica no prevista. Condición: “Las limitaciones a la imposición en la fuente establecidas en el apartado 2 están, en el caso de Argentina, sujetas a los requisitos de registración dispuestos por su legislación interna” (artículo 1.3 del Protocolo).

<sup>15</sup> No nos referiremos en este trabajo al tratamiento del tema en los convenios celebrados con Chile y Bolivia que han seguido el Modelo de Pacto Andino, basado en el principio exclusivo de la fuente o nexo territorial.

## I JORNADAS DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Bélgica	<p>Tasa límite: 10% del importe bruto</p> <p>El concepto "regalía" Incluye prestación de servicios de asistencia técnica</p> <p>Condición: "La limitación de la imposición en la fuente prevista en el apartado 2 del artículo 12, estará sujeta a los requisitos de registro previstos en legislación interna del respectivo Estado Contratante" (artículo 1.5 del Protocolo).</p>
Brasil	<p>Potestad compartida ilimitada</p> <p>La noción "regalía" incluye conforme el Protocolo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prestación de servicios técnicos</li> <li>2. Prestación de servicios de asistencia técnica, científica, administrativa o similar.</li> </ol>
Canadá	<p>Tasa límite 10% del importe bruto</p> <p>El término "regalías" incluye prestación de servicios de asistencia técnica</p> <p>Condición: "la limitación a la imposición en la fuente prevista en el apartado 2 procederá, en el caso de Argentina, siempre que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en su legislación interna" (artículo 1.2 del Protocolo).</p>
Dinamarca	<p>Tasa límite 10% del importe bruto</p> <p>La noción de regalía incluye prestación de servicios de asistencia técnica, cuando dicha asistencia es prestada fuera del Estado en el cual se origina.</p> <p>Condición: "la tasa establecida en el apartado 2, subapartado c), será de aplicación sólo cuando se cumplimenten en forma total los requisitos dispuestos por su legislación interna (registración, verificación y autorización)" (artículo 1.3 del Protocolo).</p>
España	<p>Tasa límite 10% del importe bruto</p> <p>La noción de "regalía" incluye prestación de servicios de asistencia técnica</p> <p>Condición: "la limitación de la retención en la fuente procederá siempre que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en su legislación interna" (artículo 1.4. del Protocolo).</p>
Finlandia	<p>Tasa límite 10% del importe bruto</p> <p>La noción de "regalías" incluye:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prestación de servicios de asistencia técnica, científica, administrativa o similar.</li> <li>2. Prestación de servicios técnicos</li> </ol> <p>Condición: "la limitación en la fuente procederá, en el caso de Argentina, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2, siempre que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en su legislación interna" (artículo 1.5. de Protocolo).</p>
Francia	<p>Tasa limitada al 18% importe bruto</p> <p>La noción de "regalías" incluye trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos.</p> <p>Condición: "la limitación de tasa de impuesto sólo se aplica por parte de Argentina en la medida en que los contratos que dan lugar a los pagos hayan sido aprobados por autoridades competentes de Argentina, conforme disposiciones de la ley sobre transferencia de tecnología" (artículo 12 del CDI).</p>
Italia	<p>Tasa hasta 18% del importe bruto</p> <p>La definición de "regalías" incluye trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos.</p> <p>Condición: "la limitación de tasa de impuesto sólo se aplica por parte de Argentina en la medida en que los contratos que dan lugar al pago de dichas remuneraciones han sido aprobados por las autoridades competentes de Argentina de acuerdo con las disposiciones de la Ley sobre Transferencia de Tecnología" (artículo 12 del CDI).</p>



## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Noruega	Tasa hasta 10% del importe bruto. La definición de “regalía” incluye prestación de servicios de asistencia técnica, cuando dicha asistencia es prestada fuera del Estado en el cual se origina Condición: “la reducción de la imposición en la fuente prevista en el apartado 2 procederá en el caso de Argentina, siempre que se cumplan los requisitos de registración, verificación y autorización previstos en su legislación interna” (apartado 4 del Protocolo).
Países Bajos	Tasa hasta 10% del importe bruto. La noción de “regalías” incluye prestación de servicios de asistencia técnica Condición: “las limitaciones sobre la imposición en la fuente, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 están, en el caso de Argentina, sujetas al requisito de inscripción de acuerdo con legislación interna en vigor a la firma de este Convenio en la medida en que esta disposición se encuentre vigente” (apartado VII del Protocolo).
Reino Unido e Irlanda del Norte	Tasa hasta 10% del importe bruto. La definición de “regalías” incluye prestación de servicios de asistencia técnica Condición: “la limitación de la imposición en la fuente prevista en el apartado 2, procederá, en el caso de Argentina, siempre que se cumplan los requisitos de registración previstos en su legislación interna” (artículo 1.4 del Protocolo).
Suecia	Tasa hasta 10% del importe bruto. La noción de “regalías” incluye la prestación de servicios de asistencia técnica. Condición: “la reducción de la imposición en la fuente procederá, en el caso de Argentina, siempre que se cumplan los requisitos de registración previstos en su legislación interna” (artículo 1.9 del Protocolo).

Conforme lo indicado, la mayoría de los CDI, incluyen a la asistencia técnica dentro del concepto de “regalías”. La falta de definición del término nos obliga a considerar la normativa local para entender cuál es su alcance.

La única definición legal proviene de las normas del INPI, que se refieren a la asistencia técnica que encuadra en las normas de la LTT. En tal sentido, reglamenta que toda asistencia técnica que no resulte aplicable a la actividad productiva del prestatario de la misma no estará incluida dentro del marco de la LTT y no gozará de las tasas de retención reducidas en el impuesto a las ganancias. Nos remitimos a las consideraciones ya efectuadas sobre el tema en este trabajo.

Por ello, si bien existen otras formas de asistencia técnica que no son las previstas en las normas reglamentarias del INPI, al exigir los CDI el cumplimiento de los requisitos de registro previstos en la ley doméstica, determinan que los servicios que no encuadren dentro del concepto allí previsto no gozarán de la tasa reducida que surja del CDI. Esto fue confirmado por los tribunales respecto de varios de los CDI firmados por Argentina<sup>16</sup>.

En nuestra opinión, no existe sustento legal para afirmar que si las prestaciones califican como regalías bajo términos del CDI pero no cumplen con los parámetros establecidos por las normas del INPI, se aplicarían no obstante las tasas reducidas previstas en los CDI sin necesidad de cumplir con el procedimiento de registro. Ello, en tanto resulta claro de la norma sobre regalías prevista en el CDI y de la redacción de la condición incluida por Argentina al negociar cada CDI que la potestad tributaria es compartida y que se limita en el caso del estado de la fuente –Argentina– siempre que se cumpla con la aludida condición.

Lo expuesto en el párrafo anterior, nos remite nuevamente a lo indicado en el capítulo III respecto de la necesidad de contar con una definición de asistencia técnica en la LIG o en una nueva ley que regule la transferencia de tecnología y que se corresponda con el desarrollo que el concepto tiene en el derecho tributario internacional.

Distinto es el caso de los CDI que no cuentan con una definición de “regalías” que incluyan a las prestaciones de asistencia técnica, como sucede con los casos de Italia y Francia. En esos casos, podrán existir pres-

16 Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, “Cramarco S.A.”, 9 de noviembre de 1999 (CDI con Alemania); “Accenture S.A.”, 22 de noviembre de 2006 (CDI con España), sentencia confirmada por la sala V el 9 de octubre de 2008; “Pirelli S.A.”, 22 de junio de 2011 (CDI con Italia).

taciones de servicio de asistencia técnica que no encuadren como “trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos” y que, por lo tanto, las prestaciones se encuadren dentro del artículo 7 de beneficios empresariales y no dentro del artículo 12 de regalías.

Una cuestión un tanto menor pero que atañe a la práctica profesional es la relativa al cumplimiento de la declaración prevista en la Resolución General (AFIP) 2228. Este es un tema que también debería reverse dado que, al igual, que lo hizo la Argentina con el dictado de la Resolución General (AFIP) 3014, cada país pretende regular el procedimiento para la emisión de certificados de residencia fiscal y es común en la práctica encontrar dificultades para obtener los certificados pretendidos por la Resolución General (AFIP) 2228.

#### IV. CONCLUSIONES

La LIG prevé la existencia de fuente para los casos de ganancias derivadas de “*bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República*”, pero no por servicios prestados en el exterior que sean “*utilizados económicamente*” en Argentina. Por su parte, resulta claro conforme el artículo 12 de la LIG que para que exista renta de fuente argentina debe existir asesoramiento prestado desde el exterior. La mera realización de un servicio en el exterior que no implique asesoramiento no genera sustento territorial para reclamar el pago del impuesto. En función de ello, la postura fiscal no debería prosperar.

Debería reverse la definición del concepto de “tecnología” y, especialmente, la inclusión de la noción de “asistencia técnica” en la LIG o en una nueva norma de transferencia de tecnología que recepte la situación actual del desarrollo de las prestaciones en el país y en el exterior. No consideramos apropiado mantener la definición en una norma reglamentaria que, además de haberse excedido en la definición del concepto, puede ser modificada permanentemente por el funcionario a cargo de la autoridad competente.

Un tema que ha suscitado diferentes opiniones y que estimo aún habrá que aguardar un mayor desarrollo de la jurisprudencia, es el relacionado con la vinculación de las normas sobre deducción de los pagos por prestaciones tecnológicas. Es indudable que no puede desconocerse el alcance del artículo 80 y, no es razonable que se permita deducir los pagos respecto de prestaciones que no califican en la LTT y, por ende, no han sido registrados los respectivos contratos en el INPI pero se impida realizarlo a quien omitió –debiendo hacerlo– cumplir con el deber de registro antes del pago.

También considero ajustado a derecho, posibilitar la deducción del gasto a aquellos prestatarios que efectuaron la solicitud de registro del contrato antes del cierre del ejercicio fiscal en que pretendan deducir el pago, aun cuando este último fue efectuado con anterioridad a la solicitud en cuestión; y a los sujetos comprendidos en el último párrafo del artículo 18 de la LIG que soliciten el registro y efectúen el pago una vez cerrado el ejercicio fiscal pero dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada en la que se devengó la respectiva erogación.

Finalmente, en materia de CDI, la mayoría incluyen a la asistencia técnica dentro del concepto de “regalías”. La falta de definición del término nos obliga a considerar la normativa local para entender cuál es su alcance y a promover una revisión de la noción y su incorporación en la LIG o en una nueva ley que regule la transferencia de tecnología y que se corresponda con el desarrollo que el concepto tiene en el derecho tributario internacional.

## LA NECESIDAD DE UNA DIFERENCIACIÓN ENTRE ASISTENCIA TÉCNICA Y SERVICIOS PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR

### FACUNDO MONTIEL

Los avances tecnológicos de los últimos años traen aparejadas dificultades tanto al momento de determinar la fuente, así como a la hora de precisar las definiciones conceptuales necesarias para encuadrarlas en el marco tributario adecuado.

En tal sentido nos proponemos analizar los conceptos administrativos, jurisprudenciales y doctrinarios que nos permitan establecer una diferencia conceptual precisa entre asistencia técnica y servicios prestados desde el exterior, sin perjuicio de considerar necesaria una modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias que así lo establezca específicamente.

### I. ACTIVIDADES DESARROLLADAS EN EL EXTERIOR CON BENEFICIOS ECONÓMICOS EN EL PAÍS

#### a. El marco normativo general

Antes de abocarnos de lleno a la cuestión propuesta debemos detenernos unos instantes en un análisis sucinto del marco normativo que rige la cuestión.

Así, siguiendo a Lamagrande, podemos afirmar que *el principio de la fuente establecido en el artículo 5° de la Ley de Impuesto a las Ganancias grava la renta del país de forma uniforme, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular de las rentas o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos. Se consideran ganancias aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente dentro de los límites del país, de la realización en su territorio de cualquier actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite del mismo*<sup>1</sup>.

Además de las mencionadas disposiciones del artículo 5° que, como puede apreciarse, constituye el principio general, los siguientes artículos de la ley regulan las situaciones específicas.

Por su parte, el artículo 6° dispone que son de fuente argentina las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en la Argentina.

A continuación, el artículo 7° establece que los intereses de debentures se consideran íntegramente de fuente argentina cuando la entidad emisora está constituida –o radicada– en el país, sin importar el lugar en que estén ubicados los bienes que garanticen el préstamo o el país en que se efectúe la emisión. El artículo –sin número– a continuación del 7° contiene las disposiciones sobre la fuente de resultados originados en operaciones con derivados.

Por su parte, el artículo 8° contempla la regulación de la fuente de las ganancias obtenidas por importadores y exportadores de bienes bajo diferentes situaciones.

Los artículos 9°, 10°, 11° y 13° contienen disposiciones que establecen porcentajes de ganancias netas presumidas de fuente argentina para diversas actividades y empresas.

En el Decreto Reglamentario de la Ley nos encontramos con el artículo 9° donde se enuncian –detalladamente– las rentas de fuente argentina.

Las normas aludidas precedentemente –tanto de la ley como del decreto reglamentario– referidas a la definición de fuente ponen de resalto que la *utilización económica* en el país –como condición determinante de la existencia de fuente argentina– es un parámetro referido al caso de bienes.

Así, el artículo 5° de la ley contempla diversos supuestos generadores de ganancias de fuente argentina, y la *utilización económica* en el país sólo se refiere a los bienes, no a así a los servicios, no afectando tal conclusión las restantes normas relevantes (tanto de la ley como del decreto).

El lugar de “utilización” del servicio, por el contrario, sí es relevante a efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Ello porque están gravadas con IVA las prestaciones “realizadas en el exterior cuya **utilización o explotación efectiva** se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos

1 LAMAGRANDE, Alfredo J., *Ley de Impuesto a las Ganancias Comentada*, LA LEY, 2006, p. 16.

imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos" (lo **destacado** es nuestro). A su vez, "no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya **utilización o explotación efectiva** se lleve a cabo en el exterior" (lo **destacado** es nuestro), por lo cual tales prestaciones no están alcanzadas por el IVA<sup>2</sup>.

## b. Actividades desarrolladas en el exterior

El artículo 12 de la Ley, por su parte, establece que *Serán consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos –de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país– que actúen en el extranjero. Asimismo serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.*

Nuevamente recurrimos a Lamagrande quien sostiene que *se consideran de fuente argentina a ciertas actividades realizadas en forma ocasional o permanente en el exterior considerando hechos económicos que se desarrollan en el país como consecuencia de aquellas. Las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos –de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país– que actúen en el extranjero se reputan ganancias de fuente argentina. También –dispone el mismo artículo en su segundo párrafo– son de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior*<sup>3</sup>.

Así, el primer párrafo del artículo 12 de la ley no representa dificultades. Sin embargo, el segundo párrafo del referido artículo, abarcador de lo que comúnmente denominamos *asistencia técnica*, sí ofrece algunas dudas que tanto la doctrina como la jurisprudencia han intentado disipar. Siguiendo a Keiniger podemos afirmar que *se trata de un aspecto fundamental, pues si se trata de un mero servicio prestado en el exterior que no califica como "asistencia técnica" no existirá ganancia de fuente argentina y, por ende, no corresponderá que el sujeto del exterior tribute impuesto argentino*<sup>4</sup>.

De lo manifestado respecto al artículo 12° podemos entonces concluir que la ley extiende el concepto de fuente argentina a ciertas actividades realizadas en forma ocasional o permanentemente en el exterior, teniendo en vista hechos económicos a desarrollarse en el territorio nacional.

En ambos casos advertimos que se trata del ejercicio de actividades en el exterior. Ello podría dar lugar a entenderse que se utiliza por excepción el criterio de domicilio o de renta mundial y no el de localización geográfica de la fuente. Sin embargo, *ello no es así, pues no se trata de aplicar el gravamen a residentes o nacionales que obtienen ingresos fuera del país sino, en la generalidad de los casos, a sujetos extranjeros. Se alcanza a estas actividades en función de hechos o episodios económicos que tienen o tendrían lugar en el país, y esta circunstancia es la escogida por el legislador para definir la existencia de fuente argentina*<sup>5</sup>.

Hemos visto ya que el artículo trata dos conceptos diferentes: por una parte, alude a las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos –de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país– que actúen en el extranjero; por otra parte, a los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

Siguiendo a Reig, Gebhardt y Malvitano, podemos afirmar que *el segundo de estos conceptos requiere en cambio un mayor análisis para definir qué se entiende por asesoramiento, declarándose de fuente argentina el técnico financiero o de otra índole prestado desde el exterior. Si bien la forma más común de prestar asesoramiento es emitir un dictamen o responder una consulta, no es esta la única forma de hacerlo. Así, cuando se transmiten a través de planos y especificaciones técnicas conocimientos especialmente elaborados para mostrar el parecer de quien los elaboró acerca de determinados hechos producidos o a producirse en nuestro país, tales planos o especificaciones son la vía a través de la cual se transmite dicho conocimiento o parecer*<sup>6</sup>.

Trataremos de dilucidar esta cuestión cuyas diversas opiniones y resoluciones –tanto en los antecedentes administrativos como en los jurisprudenciales– nunca han sido concordantes.

2 KEINIGER, Walter, *Beneficiarios del exterior y fuente Argentina: algunas consideraciones a la luz de la reciente jurisprudencia*, Doctrina Tributaria ERREPAR, 2008, septiembre, T. XXIX, p. 802 y ss.

3 LAMAGRANDE, Alfredo J., op. cit., p. 31 y ss.

4 KEINIGER, Walter, op. cit.

5 REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge, MALVITANO, Rubén, *Impuesto a las Ganancias*, Ed. ERREPAR, 2010, p. 116.

6 Ídem.

## II. RÉGIMEN DE PAGO A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR EN MATERIA DE SERVICIOS

### a. El marco normativo

La propia ley de ganancias define en su artículo 91° al beneficiario del exterior como aquel que percibe sus ganancias en el extranjero directamente –o a través de apoderados, agentes, representantes, o cualquier otro mandatario en el país– y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara la residencia estable en el mismo.

Por su parte, el artículo 93° establece las presunciones fijas de ganancia neta cuando se pague a beneficiarios del exterior, conforme al esquema que la propia ley asigna en tal artículo.

Dentro del inciso h) (alícuota de retención del 31,5%) quedan comprendidas los servicios de asesoramiento prestados por una empresa extranjera a través de técnicos por corto lapso o el asesoramiento previsto en el segundo párrafo del artículo 12 que no están incluidos en los incisos anteriores del art. 93, que, según Lamagrande, podrían también encuadrarse en los incisos a) –prestaciones derivadas de contratos que cumplieren los requisitos de la ley de transferencia de tecnología al momento de efectuarse los pagos–, o del d) –sumas pagadas por sueldos, honorarios y otras retribuciones a personas que actúen transitoriamente en el país<sup>7</sup>.

Corresponde en consecuencia precisar los conceptos aludidos a efectos de proceder a una correcta determinación del impuesto aplicable –o no– en cada caso.

### b. Definición de asistencia técnica, servicios técnicos y asistencia administrativa o similar

Los pronunciamientos administrativos no fueron originalmente concordantes al respecto. La intervención de la justicia comenzó –paulatinamente– a esclarecer parcialmente estos conceptos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo *Nestlé de Productos Alimenticios S.A.*, se pronunció por primera vez sobre el tema en situación en la que se debatía el carácter de servicios prestados desde el exterior, consistentes en la confección de planos de edificios y nuevas instalaciones industriales y en el análisis de muestras de productos para control de calidad y composición; confirmó el criterio del fallo de Cámara, que revirtió la sentencia del Tribunal Fiscal que había dado la razón a la actora, negando que tales trabajos respondieran al concepto de asesoramiento. Tanto el fallo de Corte como el de Cámara se apoyaron en que el concepto es comprensivo de situaciones en que no se pactan regalías, pero se recibe ayuda técnica, instrucción o asesoramiento para obtener el rédito y es comprensivo de todo aporte o asistencia técnica, con la salvedad ya apuntada en cuanto a las retribuciones que constituyen regalías<sup>8</sup>.

En un fallo posterior de Cámara fue reiterada la misma doctrina –rechazando el criterio del Tribunal Fiscal– que distinguiera la confección de planos y manual de funcionamiento de una planta, de los trabajos de supervisión para su instalación, atribuyendo sólo a estos el carácter de verdadero asesoramiento técnico. Cabe aclarar que la documentación técnica que se consideró ajena al concepto, se refería a la construcción de una planta diseñada teniendo en cuenta el lugar de emplazamiento y necesidades específicas a cubrir en el país. Distinta sería la situación si los planos y especificaciones que se adquirieran en el exterior estuvieran preelaborados para ser utilizados y adaptados por el adquirente de cualquier país, a sus propias necesidades, casos en que sí se estaría adquiriendo una obra realizada en el exterior sin nexo alguno con desarrollos ulteriores en nuestro país<sup>9</sup>.

Lamagrande sostiene que *el asesoramiento es la labor intelectual traducida en un consejo, informe, instrucción, enseñanza u otro concepto similar por el que se transmitan consejos u experiencias, en este caso prestado desde el exterior y con efectos en la República Argentina. Es todo aporte o asistencia que no encuadre como “regalía”. El asesoramiento o “know-how” es la transmisión de una experiencia recogida en el campo de una actividad específica, la que se concreta en consejos, fórmulas, las cuales se conceden en forma genérica, sin condición alguna y sin emplear tarea o esfuerzo especial. Una locación de obra realizada en el exterior no está comprendida en la expresión “asesoramiento”; no obstante dicho concepto se realiza cuando se comprenden entre los trabajos encargados a la empresa del exterior la supervisión de las obras realizadas por terceros. Se entiende también por “asesoramiento técnico” el suministro de prospectos, informes y estudios que tienen como finalidad mejorar la calidad de los servicios de la empresa beneficiada*<sup>10</sup>.

7 Cfr. LAMAGRANDE, Alfredo J, op. cit., p. 289 y ss.

8 CSJN, *Nestlé de Productos Alimenticios S.A.*, 15/02/79, D.F., XXX, 287, citado en REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén H., op. cit., p. 116.

9 CNFCA, sala I, *PASA Petroquímica Argentina S.A.*, 28/04/81, repertorio L.L., XLII, A-1, 1301, citado en REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge, MALVITANO, Rubén H., op. cit., p. 117.

10 LAMAGRANDE, Alfredo J., op. cit., p. 32.

A su vez, Reig, Gebhardt y Malvitano afirman que *si bien se diferencian del asesoramiento técnico, las regalías son sólo en sustancia una forma de pago de contraprestaciones que pueden ser por cesiones de marcas o patentes y también transmisiones de know how, que signifique transferencia de conocimientos técnicos, instrucciones o consejos dados desde el exterior y, pues, asesoramiento*<sup>11</sup>.

Por su parte, el Instituto Nacional de Tecnología Industrial ha expresado que los servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría *son aquellos brindados conforme las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predefinidas*<sup>12</sup>.

Así, algunos de los trabajos encuadrados en la conceptualización dada por la jurisprudencia –coincidiendo con los que define el I.N.P.I.– podrían ser comprensivos de situaciones en que se genera renta de fuente argentina por el criterio general de fuente del artículo 5° de la ley (p. ej., actividades de supervisión del montaje de plantas, realizadas en el país<sup>13</sup>). Si el técnico transmite experiencia y consejos a los directivos locales, con motivo de la capacitación adquirida en el exterior y en una firma de la cual depende la local, y consultando o pudiendo consultar con tal firma en el exterior, *el mayor valor del servicio del que forman parte sus remuneraciones, sigue teniendo en su totalidad el carácter de asesoramiento técnico*<sup>14</sup>. Representa en consecuencia una parte del gasto presunto que el artículo 93° de la ley –al definir el porcentaje de renta neta gravable– asume como deducible, sea mayor o menor del que realmente se incurra, produciéndose en el país o en el exterior.

En conclusión, el concepto que nos ocupa comprende toda prestación que *implique la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sean antecedente temporal mediato o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de las cuales se elaboren o transmitan*<sup>15</sup>.

De esta manera, se diferencia con la transmisión de conocimientos producidos en el exterior –ajenos a la fuente argentina–, como, por ejemplo, aquellos que se dan a través de un libro o manual técnico, o un diseño, en la medida en que sean aplicables tanto a nuestro país como a otros.

### c. La asistencia técnica en los convenios para evitar la doble imposición

En la mayoría de los convenios celebrados por la Argentina se incluye específicamente a la *asistencia técnica* dentro de la definición de regalías. Sin embargo, el propio término asistencia técnica no se encuentra definido en tales convenios. La ausencia de definición conlleva irremediablemente a la necesidad de remitirse a la legislación local para precisar su significado.

Como hemos visto precedentemente, a nivel local la definición proviene de las normas del I.N.P.I. y de aquellas brindadas por la doctrina, que se refieren a la asistencia técnica que encuadra en las normativa de la Ley de Transferencia Tecnológica. En este sentido dispone que toda asistencia técnica que no resulte aplicable a la actividad productiva del prestatario de ella no estará incluida dentro del marco de la citada ley, y por ende no gozará de las tasas de retención reducidas en el impuesto a las ganancias<sup>16</sup>.

Lagos sostiene que la definición prevista en la resolución 328/2005 del I.N.P.I. *no resulta excluyente de qué debe entenderse por asistencia técnica. Es decir, pueden existir otras formas de asistencia técnica que no encuadran como transferencia de tecnología. Sin embargo, los convenios que incluyen la "asistencia técnica" dentro de la definición de regalías exigen, en muchos casos, que se cumplan los requisitos de registro, verificación y autorización previstos por la legislación interna*<sup>17</sup>.

11 REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén H., op. cit., p. 117.

12 Instituto Nacional de Tecnología Industrial, Resolución 13/87, Boletín D.G.I. 400, 398.

13 Cfr., REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén H., op. cit., p. 117 y ss.

14 Ídem.

15 Ídem.

16 Cfr. ETEROVICH, Nancy, Práctica y actualidad tributaria, 2009, noviembre, Boletín XVII, p. 3.

17 LAGOS, Violeta, *Claves fiscales sobre nuevas normas de transferencia de tecnología*, [www.infobaeprofesional.com/notas/25083-Claves-fiscales-sobre-nuevas-normas-de-transferencia-de-tecnologia.html](http://www.infobaeprofesional.com/notas/25083-Claves-fiscales-sobre-nuevas-normas-de-transferencia-de-tecnologia.html) - KPMG - 1/3/2006, citado en ETEROVICH, Nancy, op. cit.

Continúa la misma autora sosteniendo que *se genera incertidumbre, entonces, sobre la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición con respecto a servicios de asistencia técnica no comprendidos en las normas de transferencia de tecnología. La cuestión a resolver es si las prestaciones no pierden su naturaleza de "asistencia técnica" regida por el artículo de regalías de los convenios, resultando aplicables las tasas reducidas sin necesidad de cumplir con el trámite registral, en razón de no estar obligados a inscribirse*<sup>18</sup>.

### III. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LA PROBLEMÁTICA: LOS CASOS AEROLÍNEAS ARGENTINAS Y AUSTRAL LÍNEAS AÉREAS

#### a. El sistema "Amadeus"

*Amadeus* es un sistema de reserva de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles implementado a través de una asociación de varias líneas aéreas. A través de este sistema se puede acceder a una base de datos actualizada en forma permanente y estructurada con recursos humanos y materiales, divididos en un sistema central que se encuentra ubicado en Alemania y en el que se realizan los procedimientos, complementado con un sistema de acceso desde donde se ingresa a la información y se solicita al sistema central que efectúe las reservas. Para ello se requiere la descarga temporal de un software en la computadora del usuario.

Resumiendo, *Amadeus* hace posible que cualquier agencia de viajes del mundo acceda a la información sobre vuelos y disponibilidades de las líneas aéreas adheridas, y efectúe las reservas en tiempo real. La mayoría de las empresas aéreas utilizan este sistema, para lo cual suscriben diferentes contratos.

#### b. La posición del Fisco

En el caso de los fallos que nos proponemos analizar, los contratos fueron celebrados con una empresa residente en España, efectuándose los pagos –como contraprestación por la utilización del servicio– a la firma *Amadeus Marketing S.A.*

Tanto *Aerolíneas* como *Austral* realizaron los pagos a la firma española sin efectuar retención alguna por considerar que dichos pagos retribuían *servicios* prestados fuera del país. En consecuencia, descartaron que tales servicios calificaran como *asistencia técnica*, o que se hubiera tratado de pagos por el uso de software.

El tema fue controvertido por el Fisco quien sostuvo que las empresas involucradas contrataron la utilización de un software para su uso en la Argentina y que, sobre los pagos efectuados a *Amadeus*, correspondía la retención del impuesto a las ganancias dado que se trataba de la obtención de una renta de fuente argentina.

En el fallo *Aerolíneas*, sostuvo el Fisco que los pagos estaban sujetos a retención por tratarse de *operaciones concertadas en nuestro país a través del sistema automatizado de reservas, independientemente de que el procesamiento se realice en el exterior, dando a su utilización en el país el carácter de fuente argentina*<sup>19</sup>.

Agregó además el fisco, para dar sustento a su posición, que *los contratos celebrados no consistían en una suerte de licencia para el uso de programas de ordenador en el país, con lo cual los pagos que se realizaban al exterior debían ser considerados la contraprestación por la utilización en el país de un "software" ... por el contrario ... el Fisco ha gravado la utilización económica de un sistema informático y no un contrato en el que un "software" es el objeto material de la prestación...*<sup>20</sup>.

En el fallo *Austral*, el Tribunal Fiscal de la Nación describe en forma similar la posición del Fisco, pues señala que para el organismo *la circunstancia de que la reserva que origina dicho procesamiento fuera realizada en el país, otorga a la renta el carácter de fuente argentina*<sup>21</sup>.

Como sostiene Keiniger, *queda claro, entonces, que la pretensión del Fisco estaba fundada, según la descripción del TFN, en la "utilización económica" de un "sistema informático" en la Argentina, y no en la cesión del uso del software*<sup>22</sup>.

A pesar de que los hechos y el derecho aplicable eran los mismos, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió en forma diametralmente opuesta en las causas *Aerolíneas* y *Austral* como consecuencia de interpretar en forma diferente la naturaleza del tema analizado.

18 Ídem.

19 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, *Aerolíneas Argentinas S.A. s/ Apelación*, 12/05/2004, ERREPAR Digital.

20 Ídem.

21 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, *Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A.*, 06/02/2007, ERREPAR Digital.

22 KEINIGER, Walter, op. cit.

Sucintamente, en *Aerolíneas* entendió que existía un bien utilizado económicamente en la Argentina, mientras que en *Austral* concluyó que sólo existía un mero servicio prestado en el exterior.

Veamos pues, detenidamente, ambos casos.

### c. Los casos *Aerolíneas Argentinas* y *Austral Líneas Aéreas*

#### (i) *El Tribunal Fiscal de la Nación*

En el caso *"Aerolíneas"*, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el criterio fiscal. Estimó que el sistema *Amadeus* es una presentación que debe ser globalmente considerada y que la utilización económica tiene lugar en la Argentina.

Luego de efectuar un análisis sobre el sistema *Amadeus*, la Sala realizó cierta referencia a una presunta *asistencia técnica*, que podría prestarse a cierta confusión, señalando que *las características y la forma operativa descriptas, ponen de manifiesto que en realidad lo que ha contratado Aerolíneas Argentinas es un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que, en lo sustancial, opera como una asistencia técnica* (considerando VIII).

Resaltó la Sala que en dicho sistema se conjugan una serie de prestaciones que dificultan su clasificación, señalando que *aquí se conjugan aspectos relativos al alquiler de bienes muebles y derechos utilizados por una empresa radicada en el país, con la asistencia técnica recibida desde el exterior, sin que pueda asegurarse con certeza cuál es la figura prevalente* (considerando VIII).

Sin embargo, y siguiendo una vez más a Keiniger, debemos dejar en claro que *pese a la reiterada mención de que existía una suerte de "asistencia técnica", no debe pensarse que ése fue el fundamento utilizado por el TFN para convalidar la posición fiscal. El verdadero fundamento de la sentencia del TFN puede encontrarse en el último párrafo de su considerando VIII, en el cual se conceptualizó al sistema "Amadeus" como una "prestación" que debía ser "globalmente considerada", y se entendió que la utilización económica de dicha "prestación" tenía lugar en la Argentina. Es decir, el TFN entendió que el sistema "Amadeus" era una suerte de "bien" que se utilizaba económicamente en la Argentina y, por ende, era generador de ganancias de fuente argentina. El desarrollo argumental de la sentencia, así como las normas que menciona, demuestran que la mención de la existencia de una "asistencia técnica" no es más que una mera referencia incidental, sin que constituya el fundamento del pronunciamiento*<sup>23</sup>.

Por su parte, la Sala A del mismo tribunal analizó profundamente el tema en el caso *Austral* y concluyó que la verdadera causa de los contratos consiste en la prestación de un servicio desde el exterior que no constituye asesoramiento técnico susceptible de ser encuadrado en el art. 12 de la ley del gravamen y teniendo en cuenta –finalmente– la ausencia de un establecimiento permanente en el país por parte de la prestadora española, sólo cabe concluir que las transacciones en cuestión no originan ganancias de fuente argentina, rechazando el criterio del Fisco Nacional<sup>24</sup>.

#### (ii) *Los fallos de Cámara*

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa *Aerolíneas*.

Lejos de adherir a la posición que había expuesto la Sala de D del TFN, la Cámara realizó un razonamiento diferente que no condice tanto con las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias como las de su Decreto Reglamentario.

Comenta Keiniger que la Cámara señaló que corresponde analizar la situación a la luz del artículo 5° de la ley, e indicó que correspondía establecer si el servicio prestado por la firma del exterior resultaba utilizado económicamente en la Argentina. La Cámara insistió en señalar que resultaba necesario establecer si el servicio prestado por el residente en el extranjero resulta aprovechable en función de la actividad económica de la actora, concluyendo que los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado<sup>25</sup>.

Puede desprenderse entonces que la Cámara efectuó el siguiente razonamiento: si la operatoria calificara como *servicio* sería irrelevante el lugar de su *utilización económica*, y sólo podría generar ganancias de fuente argentina si tal servicio se prestara en el país o si se prestara en el exterior, pero calificando como *asistencia técnica*. Del fallo no se desprende que la Cámara afirme estar ante alguna de dichas circunstancias. Só-

23 Ídem.

24 Cfr. REIG, Enrique J., GEBHARDT, Jorge, MALVITANO, Rubén, op. cit., p. 120 y ss.

25 KEINIGER, Walter, op. cit.



lo se limita a valorar el lugar de *utilización económica* del servicio recibido por *Aerolíneas*, concluyendo que es en el país.

Ya hemos visto en el presente que el lugar de *utilización económica* de un servicio prestado en el exterior que no califica como *asistencia técnica*, teniendo sólo importancia a los efectos de considerar si resulta alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado, siendo irrelevante para determinar si existe o no ganancia de fuente argentina.

Parecería que la Cámara aplicó el criterio clasificador de la ley del Impuesto al Valor Agregado para analizar si existía o no ganancia de fuente nacional.

En el caso *Austral*, la Sala V de la Cámara estableció que se contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos del exterior y que la ausencia de un establecimiento permanente no le quita al Estado Argentino la potestad tributaria.

De esta manera, las distintas Salas de la Cámara unificaron el criterio, confirmando la sentencia del caso *Aerolíneas* y revocando el de *Austral*.

La reacción de la doctrina en contra del criterio de la Cámara ha sido unánime.

### (iii) El caso “*Líneas Aéreas Privadas Argentina S.A.*”

No podemos dejar de hacer mención al caso de la referencia, donde, al igual que en los citados precedentes, se efectuaron pagos a la firma *Amadeus Marketing S.A.* de España, por la utilización de los sistemas de reservas y distribución de pasajes. Nuevamente la compañía consideró que las ganancias obtenidas por firmas ubicadas en el exterior por el desarrollo de citadas actividades eran de fuente extranjera no correspondiendo practicar retención alguna. Nuevamente el Fisco impugnó el criterio y determinó la obligación tributaria, determinación apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Entendió el Fisco Nacional que la empresa contrató un servicio interactivo que opera como una *asistencia técnica*, ya que se carga en el país, se procesa en el exterior, y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible en cualquier momento para la empresa argentina, que lo utiliza económicamente en el país. Al tratarse de un *uso económico*, genera ganancias de fuente argentina, y por ende se encuentra sujeta al tributo.

La Sala C del TFN revocó tal determinación destacando que *debían tenerse en cuenta los comentarios que de su modelo de convenio efectúa el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en lo que respecta al carácter de los pagos recibidos en operaciones relativas a transferencias de aplicaciones informáticas –“computer software”–, lo que depende de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiere en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa*<sup>26</sup>.

Consideró asimismo que los pagos no podían imputarse como *regalías*, ya que estas deben estar referidas a *contraprestaciones emergentes de la cesión de conocimientos técnicos, científicos o de experiencias empíricas del cedente. Por el contrario, en el caso bajo examen la prestadora del servicio informa, a través del programa que administra y desarrolla, datos empíricos a los que podría acceder el usuario en virtud de no revestir estos cualidad de reservado o secreto, por lo que corresponde desechar el carácter de regalías a los pagos o contraprestaciones efectuados por el prestatario en el país de dicho programa. Concluye que en este caso existen pagos por la prestación de un servicio en el exterior que utiliza, para llevarlo a cabo, programas informáticos... Que a título de ejemplo pueden mencionarse prestaciones de la misma naturaleza e implicancia tales como la reparación de aviones en el exterior, el pago de tasas aeroportuarias por la utilización de instalaciones en el exterior, entre otras, prestaciones todas ellas que tienen relevancia e incidencia operativa en la obtención de rentas por parte de empresas aerotransportadoras residentes en nuestro país, revistiendo por ello el carácter de gastos necesarios para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada, sin que ello implique que las erogaciones a que dichos gastos den origen constituyan ganancias de fuente argentina para el beneficiario del exterior*<sup>27</sup>.

Se agregó además que *cabe interpretar que el uso de bases de datos ubicadas en el exterior, no participa del concepto de asesoramiento a que se refiere el artículo 12, segundo párrafo, de la ley del gravamen, sino que se trata de una prestación de servicios, que simplemente se refiere a la transmisión de datos para su procesamiento en el exterior, u originados en un procesamiento llevado a cabo en el exterior*<sup>28</sup>.

26 ZICCARDI, Horacio, CUCCHIETTI, Miguel J., *Ganancias. Fuente. Software para reserva de pasajes aéreos. Sistema “Amadeus”*, ERREPAR Digital.

27 Ídem.

28 Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, “*Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A.*”, 14/04/2010.

Apelada por el Fisco la resolución del TFN, la sala III del Tribunal de Alzada señaló que *los pagos en cuestión fueron efectuados a las empresas antes citadas en retribución de un servicio operativo que se encuentra en el exterior, que posee un software que permite conocer la disponibilidad de plazas en distintos vuelos, consultar y reservar pasajes aéreos, habitaciones en hoteles y alquiler de autos y finalmente emitir los vouchers o pasajes correspondientes, junto con ciertas especificaciones que requieren los agentes de reservas, agentes de viajes así como cualquier operador con una terminal de acceso a la amplia estructura de bases de datos y redes de comunicaciones del sistema de distribución*<sup>29</sup>, para finalizar remitiendo a las conclusiones vertidas por la Sala V de ese fuero en los autos "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA)". Agrega que *en definitiva, la doctrina mencionada se basa en una interpretación práctica y razonable que, con independencia de la complejidad técnica de la operación y actualización de un programa ubicado en el exterior, determina la subsunción del caso en el hecho imponible en la medida en que se verifica una asistencia técnica que redunde en la percepción de beneficios económicos para la compañía aerocomercial*<sup>30</sup>.

Al respecto, comentan ZICCARDI y CUCCHIETTI que nada tiene que ver esta normativa y su origen con la Ley de Impuesto a las Ganancias, que alcanza al beneficiario de la renta por el desarrollo de su actividad. En consecuencia, si ésta se presta en el exterior, la operación será generadora de ganancia de fuente extranjera, sin interesar –para definir la fuente– dónde va a ser utilizado el servicio. El beneficiario de los pagos realiza y concluye la prestación del servicio en el exterior, razón por la cual no puede afirmarse la existencia de ganancias de fuente argentina por parte del proveedor, sin que a ello obste la implicancia que tiene dicha prestación en la obtención de ganancias por parte de la entidad pagadora residente en nuestro país<sup>31</sup>.

#### IV. CONCLUSIONES

Como lo sostuvo la propia Sala A del TFN, los contratantes del sistema *Amadeus no pueden modificar ni alterar de modo alguno los datos que contiene, sino que únicamente pueden efectuar las reservas o a lo sumo darlas de baja, debiendo informar –de conformidad con las obligaciones enumeradas en el contrato de transportador participante– los horarios de vuelo, disponibilidad de espacio, tarifas e información y procedimientos tarifarios y demás datos útiles para tales fines, al titular del sistema que se encuentra radicado fuera del territorio de la República Argentina*.

No resulta factible interpretar que en el presente caso nos encontremos frente a una utilización económica de software en la Argentina.

Para afirmar que existe una *utilización económica* del software en el país debería evidenciarse que la usuaria tiene atribuciones propias del desenvolvimiento de dicha utilización, en relación a los programas y a la información que contienen.

En consecuencia sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas del sistema Amadeus como un servicio que, tal como se ha señalado reiteradamente, se encuentra prestado desde el exterior y, en atención a la ausencia de un establecimiento permanente en el país, cabe sostener que el Estado Argentino carece de potestad tributaria sobre las operaciones que aquí tratamos.

Está claro que las nuevas tecnologías dificultan, en ciertos casos, la determinación de la localización de la fuente. La irrupción de los medios electrónicos de transmisión de bienes y servicios ha hecho que se plantee el debate acerca de la necesidad o no de fijar nuevas formas para determinar la fuente de las ganancias en tales casos. Sin embargo, las nuevas tecnologías no pueden conducirnos a hacer una aplicación forzada de las definiciones fundamentales para lograr que ciertos casos queden encuadrados en categorías cuya tributación consideramos adecuada.

Puede entenderse que se den diferentes interpretaciones a nivel jurisprudencial –más allá de la necesidad de unificar criterios– y que pueda entenderse que un determinado sistema es un bien cuya utilización económica tiene lugar en el país y en consecuencia genera ganancia de fuente argentina. Puede entenderse también que se llegue a la conclusión de que se trata de un servicio prestado fuera del país que no califica como asistencia técnica y, por ende, que no genera ganancias de fuente local.

Lo que no puede aceptarse es que se combinen las definiciones fundamentales de los conceptos de fuente para concluir que un servicio que no califica como asistencia técnica genere igualmente ganancias de fuente argentina si el servicio se utiliza económicamente en el país.

29 CNCAF, sala III, Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A., 08/09/2011, ERREPAR Digital.

30 Ídem.

31 Cfr. ZICCARDI, Horacio y CUCCHIETTI, Miguel J., op. cit.



---

PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

---

Consideramos que las doctrinas salidas de las Salas A y C del Tribunal Fiscal en el caso *Austral* deben ser el criterio adecuado que deberá adoptarse en estas situaciones, es decir, en el supuesto de un servicio prestado íntegramente en el exterior, que no consista en el uso o concesión de un uso de software ni que tampoco sea asistencia técnica que pudiera ser encuadrada en el artículo 12° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no corresponderá en consecuencia el ingreso del gravamen, dado que se trata de una renta de fuente extranjera obtenida por un beneficiario del exterior.

Sólo podría aplicarse el gravamen de mediar una modificación expresa del régimen legal que abarcara como rentas de fuente argentina los servicios prestados desde el exterior.

En tal sentido y luego de analizar que el tema no ha sido resuelto definitivamente en los últimos cincuenta años, bregamos por una modificación de la Ley de Impuesto a las Ganancias que específicamente establezca la diferenciación entre asistencia técnica y servicios.





## LA UTILIZACIÓN ECONÓMICA EN EL PAÍS DE LOS SERVICIOS PRESTADOS EN EL EXTERIOR ¿GENERA FUENTE ARGENTINA? A LA ESPERA DE LA DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

**ANDRÉS E. PERETTI**

### I. PLANTEAMIENTO

En la presente colaboración pretendemos analizar la potestad impositiva de nuestro país en relación a los rendimientos obtenidos por los sujetos no residentes en Argentina cuando existen prestaciones de servicios desde el exterior.

En cuanto aquí interesa, la posición del fisco y la confirmación de nuestros tribunales respecto de los pagos efectuados por el uso del sistema *Amadeus* han contribuido a la génesis de una novel causal de fuente argentina: la *utilización económica* de los servicios prestados en el exterior.

Conforme establece el artículo 1 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG), los sujetos no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V de la misma. Así pues, si un sujeto local realiza un pago a un no residente deberá retener con carácter de pago único y definitivo el 35% en concepto de impuesto a las ganancias (IG).

Sin embargo, no cualquier erogación por parte del sujeto local *dispara* la obligación de retener. Conforme tiene dicho la doctrina, "...la imposición de los no residentes se efectúa mediante la fijación legal de un 'nexo' o vínculo (*fiscal attachment*) con la jurisdicción tributaria, el cual permite sujetar al no residente al sistema tributario local..."<sup>1</sup>.

El nexo o vínculo tributario para la LIG es el lugar de situación de la fuente de las rentas<sup>2</sup>, cuya delimitación viene dada por el artículo 5 de la ley. Asimismo, conforme se expone *infra*, la LIG establece situaciones específicas en las cuales existe fuente argentina (cfr. con artículos 6 a 13).

Desde nuestro punto de vista, integrar los servicios prestados desde el exterior con la *utilización económica* en cuanto causal de fuente nacional en el IG importa un *híbrido* que atenta contra principios constitucionales básicos e irrenunciables tales como la inviolabilidad de la propiedad, así como su principal vástago: la reserva de ley en materia tributaria<sup>3</sup>.

En virtud de lo manifestado, el objetivo del presente trabajo radica analizar si la extensión de las causales de fuente argentina en el IG resulta adecuada o si, como lo sostenemos, importa una extensión impropia del hecho imponible del tributo.

### II. ANÁLISIS NORMATIVO. CARACTERIZACIÓN DEL "ASESORAMIENTO TÉCNICO, FINANCIERO O DE OTRA ÍNDOLE"

Conforme surge del artículo 5 de la LIG, son ganancias de fuente argentina: i) aquellas que *proviene de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República*; ii) *de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios*; iii) *de hechos ocurridos dentro del límite de la misma*. La presente norma debe ser complementada con el artículo 9 del decreto reglamentario de la LIG (DR).

Asimismo, la propia LIG regula casos específicos de fuente argentina. Respecto del tópico objeto de análisis, el último párrafo del artículo 12 de la LIG entiende que serán de fuente argentina "...los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior..."

- 1 Guillermo O. TEIJEIRO, "El ejercicio de la jurisdicción fiscal y los criterios de gravabilidad", La Ley, Buenos Aires, p. 26.
- 2 La doctrina entiende que nuestro país adhiere a la noción clásica de fuente, denominada "fuente de su producción" o "fuente económica". Asimismo, existe otra modalidad de fuente llamada "fuente financiera" o "fuente subjetiva" con diversos matices. Alberto XAVIER, *Derecho Tributario Internacional*, Ed. Ábaco, Buenos Aires, pp. 241-242, citado por Carlos FORCADA, "El fallo 'Aerolíneas Argentinas' y la utilización económica de un servicio en el impuesto a las ganancias", *Revista de Derecho Fiscal* (Julio-Agosto 2008), Abeledo Perrot, p. 60.
- 3 Cfr. con José O. CASÁS, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, p. 238.

La interpretación armónica de la normativa en análisis nos permite concluir que el artículo 12 de la LIG es una *excepción* al artículo 5 de la misma ley, toda vez que la realización fuera del territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios genera renta de fuente extranjera<sup>4</sup>, salvo que exista *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior*.

Sin embargo, no cualquier servicio prestado desde el exterior implica un *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. Así pues, si una determinada prestación no puede ser caracterizada en los límites del artículo 12 de la LIG, deberá necesariamente ser ejecutada en nuestro país para generar fuente argentina. Caso contrario, existirá fuente extranjera y no podrán gravarse esos rendimientos<sup>5</sup>.

Las consecuencias de caracterizar un determinado servicio prestado en el exterior como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* deviene esencial, toda vez que si es un *servicio propiamente dicho* no habría retención de IG para el prestador del exterior, mientras que si la prestación se adecua a los límites previstos por el artículo 12 de la LIG genera ganancia de fuente argentina, circunstancia que impone la retención del 31,5% –de corresponder, con reducción al 21%– conforme surge del artículo 93 de la LIG<sup>6</sup>.

Más allá de que el artículo 12 de la LIG no brinda una definición de *asesoramiento técnico / financiero*, la doctrina<sup>7</sup> y la jurisprudencia –tanto administrativa<sup>8</sup> como judicial<sup>9</sup>– lo han conceptualizado como “...toda prestación que por cualquier medio tenga por objeto transmitir conocimientos científicos y/o empírico, siempre que estén destinados a la realización de actividades o actos económicos en nuestro país...”<sup>10</sup>.

La doctrina especializada ha reseñado cuatro pautas para delimitar el concepto en análisis<sup>11</sup>. En cuanto aquí interesa, para que exista *asesoramiento* debe existir una creación intelectual o que reflejan experiencias empíricas subjetivas<sup>12</sup>.

Respecto del *asesoramiento de otra índole* referenciado en el artículo 12 de la LIG, podemos entender que su caracterización es residual. Todo aquel servicio que no sea *asesoramiento técnico / financiero* formará parte de esta categoría.

El paradigma de *asesoramiento de otra índole* es la *asistencia técnica, ingeniería o consultoría* prevista en las resoluciones 13/87 del Instituto Nacional de Tecnología Industrial (“INTI”)<sup>13</sup> y P-328 del Instituto Nacional de Propiedad Industrial (“INPI”)<sup>14</sup>. La lectura de la normativa citada permite aseverar la íntima relación existente la *asistencia técnica, ingeniería o consultoría* y el *know-how*<sup>15</sup>.

4 Cfr. con artículo 127 de la LIG.

5 La doctrina entiende que “...El *asesoramiento* resulta por tanto, y para los servicios que nos ocupan, el elemento diferenciador que determina, al efecto, la calidad de actividad sujeta al impuesto a las ganancias o, en su caso, de operatoria marginada del mismo...”. Rubén KARSCHENBOIM, “Servicios prestados en el exterior, transmitidos al país por medios electrónicos”, *Doctrina Tributaria ERREPAR* (Julio 2000), Boletín nº XXI, p. 327.

6 Cfr. Gabriel GOTLIB - Fernando M. VAQUERO, “Tratamiento impositivo de los servicios internacionales bajo la perspectiva argentina”, en Benjamín Cubides y Mauricio Marín (coordinadores), *La tributación de los servicios en Latinoamérica. Especial referencia al comercio electrónico*, Legis Editores S.A., 2011, p. 33.

7 Cfr. Juan Carlos VICCHI, “El *asesoramiento técnico* prestado desde el exterior”, *La Información*, T. LVIII, p. 1079.

8 Cfr. con dictámenes 40/96 DAT, 69/1996 DAT; 103/1996 DAT; 39/1999 DAT; 46/1999 DAT; 2/2000 DAT; 29/2002 DAT; 35/2002 DAT y 22/2010 DAT.

9 Cfr. con Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D”, *in re* “PASA Petroquímica Argentina s/ Recurso de Apelación - Impuesto a los Réditos y de Emergencia”, sentencia del 28 de abril de 1981. En similar sentido, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D”, *in re* “Esso S.A. Petrolera Argentina s/ Recurso de Apelación - Impuesto a los réditos y de emergencia”, sentencia del 4 de agosto de 1969. Asimismo, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, *in re* “Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto a las ganancias”, sentencia del 6 de febrero de 2007.

10 Enrique J. REIG - Jorge GERHART - Rubén H. MALVITANO, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, 2006, p. 119.

11 Cfr. con Juan Carlos VICCHI, ob. citada, p. 1078 y ss.

12 Cfr. con Juan Carlos VICCHI, ob. citada, p. 1078.

13 Conforme reza el artículo 4 de la resolución 13/87 del INTI, debe entenderse por servicios de *asistencia técnica, ingeniería o consultoría* a “...aquellos brindados conforme las ‘reglas del arte’, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas...”.

14 Según el artículo 5 de la resolución P-328 del INPI, “...se entenderá como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma propor-

Conforme podrá apreciarse, existe cierto consenso en relación a los elementos que caracterizan a la prestación prevista en el último párrafo del artículo 12 de la LIG. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* Nestlé ha ampliado el concepto a "...todo aporte o asistencia técnica..."<sup>16</sup>, independientemente de la concesión del uso de patentes o marcas.

El citado precedente, sumado a la confirmación del Tribunal Fiscal de la Nación<sup>17</sup> (TFN), permitiría al fisco entender que cualquier ayuda o asistencia técnica –sin importar el concepto *supra* citado– califica como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* en los términos del artículo 12 de la LIG, circunstancia que impone la necesidad de retener e ingresar con carácter de pago único y definitivo el IG previsto en el Título V de la LIG.

Más allá de la visión del Máximo Tribunal, entendemos que ha sido una decisión aislada y excepcional. *In re* Nestlé se analizó el impacto tributario de diversos pagos efectuados por la preparación de proyectos de edificios, nuevas instalaciones, planos, memorias y diseños. En principio, dichas erogaciones no deberían calificar como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* porque los proyectos de edificios, planos y diseños pueden aplicarse indistintamente tanto en nuestro país como a otros<sup>18</sup>.

Conforme surge del *racconto* efectuado, diferenciar el *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* de los *servicios propiamente dichos* deviene cardinal, más aún cuando la actual posición fiscal pretende justificar la existencia de fuente argentina cuando los servicios prestados en el exterior sean *utilizados económicamente* en el país, incluso para aquellos casos que no exista *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*.

### III. POSICIÓN DEL FISCO

Pese a lo manifestado, las intervenciones del fisco en relación al tema en análisis no siempre han sido concordantes. En múltiples dictámenes, la AFIP-DGI sostuvo que la renta cuyo antecedente es el pago de servicios prestados en el exterior –en cuanto no puedan ser caracterizados como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*– no generan fuente argentina.

En vigencia del *impuesto a los réditos*, los dictámenes 117/1972 DATJ<sup>19</sup> y 47/1974 DATJ<sup>20</sup> analizaron el tratamiento impositivo respecto de las remuneraciones pagadas por una sucursal argentina de una empresa norteamericana a sus dependientes como retribución de las tareas que desarrollan en el extranjero, así como también las comisiones giradas al exterior por parte de bodegas nacionales como retribución por la venta de sus productos.

En cuanto aquí interesa, el órgano consultor entendió que el principio rector para establecer la fuente de la ganancia originada en el trabajo personal se relaciona de manera inmediata con el lugar de ejecución de dicho trabajo. Por su parte, el segundo dictamen dedujo que el origen de las comisiones bajo análisis se vincula con actividades personales o comerciales realizadas enteramente fuera del país, circunstancia que permite concluir al órgano consultor que existe fuente extranjera.

En similar sentido, el fisco sostuvo en el dictamen 46/1999 DAT<sup>21</sup> la inexistencia de fuente argentina en relación a las erogaciones efectuadas por el sujeto local a favor de una empresa norteamericana como contraprestación por la intermediación en la venta de productos y servicios efectuados en el exterior, así como también por la gestión de operaciones de crédito<sup>22</sup>.

cional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual...".

15 Para el estudio acabado del *know-how*, su diferencia con los servicios de *asesoramiento* y la aplicación en los convenios para evitar la doble imposición, puede verse Klaus VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1991, p. 700 y ss.

16 Fallos 301:86.

17 Cfr. con Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D", *in re* "PASA Petroquímica Argentina s/ Recurso de Apelación - Impuesto a los Réditos y de Emergencia", sentencia del 28 de abril de 1981.

18 En similar sentido, Hilario SÁNCHEZ, "Las regalías y el *asesoramiento* prestado desde el exterior", Boletín de la DGI, septiembre de 1968, p. 175, citado por Juan Carlos VICCHI, ob. citada, p. 1069.

19 B.O. AFIP-DGA n° 226, 10 de enero de 1972.

20 B.O. AFIP-DGA n° 254, 1° de febrero de 1975.

21 Boletín AFIP n° 29, 1° de diciembre de 1999.

22 El dictamen 46/1999 DAT entendió que "...la actividad bajo análisis no consiste en la transmisión de conocimientos técnicos destinados a su utilización en el territorio nacional, sino al desarrollo de una actividad consistente en la promoción y gestión de la actividad del ente consultante, a efectuarse exclusivamente fuera del país...".

Asimismo, respecto de los honorarios pagados por servicios profesionales prestados desde el exterior por relevamientos realizados en el país, el dictamen 46/1995 DAT<sup>23</sup> concluyó que existe *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*.

Con posterioridad, en el dictamen 69/1996 DAT se consultó sobre el tratamiento impositivo de los honorarios profesionales pagados por servicios jurídicos prestados desde el exterior a un Estudio Jurídico foráneo por la representación en juicios a desarrollarse en el exterior. El organismo interviniente descartó la presencia de *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* y concluyó que se trata de "...un servicio prestado fuera de los límites del mismo cuya utilización se produce en el exterior pues está destinado a proveer auxilio letrado en un proceso judicial cuyo desenvolvimiento se produce en un fuero externo..."<sup>24</sup>.

Asimismo, el dictamen 2/2000 DAT<sup>25</sup> refirió al reembolso de gastos por parte de una empresa local a favor de una entidad financiera extranjera en el marco de una financiación bancaria de una planta generadora de energía a realizarse en la Argentina.

Los servicios que originan las erogaciones son las siguientes: i) un ingeniero analizará la viabilidad económica del proyecto así como los contratos realizados entre otra empresa y los constructores del mismo. Conforme surge del dictamen, el ingeniero efectuó alguna visita al proyecto; ii) un consultor de seguros verificará que los seguros y garantías ofrecidas por la otra empresa sean suficientes y respondan a los estándares internacionales para inversiones similares y; iii) un consultor de reservas gasíferas comprobará que las reservas de los proveedores de gas de la futura planta generadora, sean suficientes para el cumplimiento de los compromisos que se asuman durante el plazo de financiamiento. Según surge del dictamen en análisis, el consultor verificó los yacimientos y entrevistó al personal de los distintos proveedores de la consultante.

El fisco, luego de analizar el alcance e interacción de los artículos 1, 5 y 12 de la LIG, concluye que existe *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. Así pues, las sumas giradas por la empresa local hacia la extranjera son de fuente argentina, debiendo la primera tributar el IG conforme lo establece el Título V de la LIG.

Otro caso testigo es el dictamen 35/2002 DAT<sup>26</sup>. Allí el fisco analizó la implicancia tributaria en el IG de los pagos efectuados como consecuencia de la adaptación de un programa informático (*software*) y concluyó la inexistencia de fuente argentina, toda vez que el servicio es prestado en el exterior y no representa un *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*.

Respecto de las remuneraciones pagadas a una empresa extranjera por el análisis químico de minerales realizados en laboratorios instalados también en el extranjero, el dictamen 37/1996 DAT<sup>27</sup> concluyó que no existe fuente argentina porque el servicio resultaría íntegramente prestado en el exterior.

En similar sentido dictaminó el fisco en relación a la remuneración abonada por la elaboración de un informe realizado en el exterior respecto del diagnóstico precoz del cáncer de mama. Respecto de la caracterización del servicio como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*, el dictamen 103/1996 DAT<sup>28</sup> entendió que las "...prestaciones se limitan a la realización del análisis y su respectivo informe para el paciente, no implicando por lo tanto asesorar o transmitir indicaciones respecto al modo de desarrollar algún aspecto de las actividades a realizar en el país...".

Sin embargo, más allá del resultado final, el dictamen que antecede puede entenderse como el origen del tema que nos convoca. Destaca el órgano consultor que "...el análisis de muestras... constituye un trabajo efectuado en el extranjero, cuyo producto no será volcado, en principio, a la realización de hechos económicos en el territorio nacional...".

En igual sentido se manifestó la AFIP-DGI en el dictamen 69/1996 DAT *supra* citado. Interpretando *a contrario sensu* diversos pasajes de las consultas citadas, el trabajo y/o servicio ejecutado en el extranjero genera fuente argentina si está destinado a la realización de hechos económicos en el país. He aquí la génesis del *híbrido* objeto de la presente colaboración.

23 Boletín AFIP n° 517, enero de 1997. En similar sentido, dictámenes 40/1996 DAT (Boletín AFIP n° 518, febrero de 1997) y 60/1996 (Boletín AFIP n° 519, marzo de 1997).

24 Boletín AFIP n° 519, marzo de 1997. En similar sentido, dictamen 39/1999 DAT (Boletín AFIP n° 29, 1° de diciembre de 1999).

25 Boletín AFIP n° 37, 1° de agosto del 2000.

26 Boletín AFIP n° 63, 1° de octubre de 2002.

27 Boletín AFIP n° 518, febrero de 1997.

28 Boletín AFIP n° 522, junio de 1997.





## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Como conclusión del *racconto* realizado, podemos sostener que la posición del fisco respecto de la prestación de servicios –sea ésta en forma independiente y/o en relación de dependencia– demuestra un estricto apego al principio rector de la fuente. Salvo que exista *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*, la AFIP-DGI entendió que la prestación de servicios fuera de los límites del país no dispara la fuente argentina.

Sin embargo, el *ensanchamiento* de las causales generadoras de fuente local que insinúan los dictámenes 69/1996 DAT y 103/1996 DAT, así como la falta de análisis *in concreto* del concepto de *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* ante determinadas prestaciones (e.g., dictámenes 46/1995 DAT, 40/1996 DAT y 60/1996 DAT) dejan la puerta abierta a futuros ajustes por parte de la AFIP-DGI.

### IV. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

Conforme fuere manifestado *supra*, la extensión de las causales que generan fuente argentina en el IG ha sido circunscripta –en principio– al tratamiento del sistema *Amadeus*. En los casos que a continuación se analizan, el fisco determinó de oficio a diversas aerolíneas locales respecto de sus obligaciones de retener e ingresar el IG en carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior.

El sistema *Amadeus*, cuyo titular es la empresa española “Amadeus Marketing S.A.”, es un sistema de *hardware* y *software* que permite concretar las reservas de pasajes y hotelería, así como también el alquiler de automóviles. El sistema se implementa a través de una base de datos actualizada en forma permanente, recursos humanos y dispositivos tecnológicos ubicados fuera de la Argentina. Cada vez que la empresa argentina procesa una reserva mediante el sistema *Amadeus*, se genera la obligación de abonar un canon a favor de la empresa española.

Conforme puede apreciarse, atento a que no existe concesión de uso del *software*, el procesamiento de las reservas acaece en el exterior. La tarea de la aerolínea local se limita a *cargar* los datos en el sistema y éste –mediante el *server* ubicado en Erding, Alemania– confirma la disponibilidad de pasajes, hotelería y/o de vehículos.

Descripta de manera breve la operatoria, corresponde adentrarse a los pronunciamientos jurisprudenciales. *In re* “Aerolíneas”<sup>29</sup>, el TFN entendió que el sistema *Amadeus* es un servicio interactivo puesto por la empresa española que opera sustancialmente como asistencia técnica<sup>30</sup>.

Resulta discutible que el Tribunal jurisdiccional no analice *in concreto* la tipificación *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*<sup>31</sup>. Sin embargo, más allá de dicha objeción, entendemos que el razonamiento es acertado. Tras concebir que el servicio es prestado desde el exterior por un sujeto no residente, sólo podría existir renta de fuente argentina mediante la figura prevista en el último párrafo del artículo 12 de la LIG.

Sin embargo, al final del considerando en análisis, el TFN concluye que la circunstancia que genera fuente argentina es “...la utilización económica (de cosas o derechos, materiales o no) que Aerolíneas hace en el país de esa prestación, globalmente considerada y no el uso de los ordenadores, de impresoras y tarjetas de comunicación, la que configura como de fuente argentina a la renta que ella genera y por ende, su sujeción a la Ley Nacional del Impuesto a las Ganancias, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la misma... y el artículo 9, inciso d) del reglamento...”<sup>32</sup>.

Conforme puede apreciarse, el TFN caracteriza los pagos efectuados por la aerolínea local como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*, mientras que a renglón seguido concluye que las erogaciones tienen su origen en *bienes o derechos utilizados económicamente en la República*<sup>33</sup>. Respecto de la caracteri-

29 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D”, “Aerolíneas Argentinas S.A. s/ Recurso de Apelación”, sentencia del 12 de mayo de 2004.

30 Conforme surge del considerando VIII del voto del Dr. Brodsky, el servicio puede caracterizarse “...como una asistencia técnica, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible en cualquier momento para Aerolíneas...”.

31 Conforme fuere expuesto en el acápite II de la presente colaboración, la *asistencia técnica* es una modalidad especial de *asesoramiento de otra índole* previsto en el último párrafo del artículo 12 de la LIG.

32 Cfr. con el último párrafo del considerando VIII del voto del Dr. Brodsky.

33 El artículo 9 del DR reza: “En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y de este reglamento, son ganancias de fuente argentina:... d) toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la REPÚBLICA ARGENTINA...”.



zación efectuada por el Tribunal jurisdiccional, la doctrina entendió que "...en la actividad concurren en conjunción el alquiler de bienes muebles y derechos utilizados por una empresa radicada en el país, con la asistencia técnica recibida desde el exterior, sin que pueda asegurarse con certeza cuál es la figura prevalente..."<sup>34</sup>.

Apelada que fuere la sentencia, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF) confirmó la sentencia del TFN con sustento en la realidad económica, sin hacer referencia a los fundamentos vertidos por el *a quo*. En cuanto aquí interesa, sostuvo que las erogaciones efectuadas por la empresa local a favor de la extranjera constituyen la contraprestación por la *utilización económica* del servicio prestado en el exterior y que se manifiesta por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje<sup>35</sup>.

La doctrina de la *utilización económica* de los servicios prestados en el exterior como causal generadora de fuente argentina tuvo su continuidad *in re* "Austral"<sup>36</sup>. En dicha oportunidad, el TFN revocó la resolución determinativa al caracterizar los pagos por la utilización del sistema *Amadeus* como la retribución por un servicio prestado desde el exterior sin que pueda ser considerado como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. Así pues, Argentina carece de potestad tributaria sobre los pagos que la empresa local realice a la extranjera<sup>37</sup>.

Por su parte, la CNACAF<sup>38</sup> centra su análisis en caracterizar al servicio prestado por la empresa española como una *asistencia técnica* según la resolución 13/87 del INTI<sup>39</sup>. En cuanto aquí interesa, el tribunal *ad quem* –con remisión al fallo "Aerolíneas" del TFN– revocó la sentencia al sostener que "...Austral ha obtenido un aprovechamiento del servicio prestado por Amadeus, es decir, que se utilizó la asistencia brindada por dicha firma para que la empresa aerocomercial pudiese obtener ganancias por la venta de sus productos a través de dicho sistema..."

La tríada de sentencias se completa con el fallo "LAPA". El voto mayoritario del TFN dejó sin efecto la resolución determinativa al entender que el prestador de los servicios inicia y finiquita sus tareas en el exterior, circunstancia que obsta la caracterización como renta de fuente argentina<sup>40</sup>.

Tras descartar la posibilidad de conceptuar a los pagos como regalías, el Dr. Vicchi concluye que "...el beneficiario de los pagos realiza y concluye la prestación de servicios en el exterior, razón por la cual no puede afirmarse la obtención de ganancias de fuente argentina por parte del proveedor, sin que a ello obste la implicancia que tiene dicha prestación en la obtención de garantías por parte de la entidad pagadora residente en nuestro país..."

Con posterioridad, la CNACAF<sup>41</sup> hizo lugar al recurso incoado por el fisco con remisión a "Austral" y "Aerolíneas" *supra* citados. Debe tenerse presente que el fallo del Tribunal *ad quem*, más allá de remitir a pronunciamientos favorables al fisco, carece del necesario sustento lógico y legal, toda vez que se fundamenta en sentencias sustancialmente disímiles. *In re* "Austral", la CNACAF revocó la sentencia del TFN al caracterizar como *asistencia técnica* la prestación efectuada por la empresa española, mientras que *in re* "Aerolíneas" el fundamento para confirmar la posición de la AFIP-DGI radicó en la *utilización económica* del servicio prestado en el exterior.

34 Juan C. YEMMA, "Procesamiento de datos en server remoto: ¿es servicio de asistencia técnica?, PET, 29 de octubre de 2004.

35 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala I *in re* "Aerolíneas Argentinas S.A. (T.F. 19.117-I) c/ D.G.I.", sentencia del 5 de febrero de 2008. Considerando XIV del voto del Dr. Licht.

36 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A. s/ recurso de apelación - Impuesto a las ganancias", sentencia del 6 de febrero de 2007.

37 El último párrafo del considerando XIII de la sentencia establece: "...la verdadera causa de los contratos consiste en la prestación de un servicio prestado desde el exterior, no constituyendo -por otra parte- un servicio de asesoramiento susceptible de ser encuadrado en el artículo 12 de la ley del gravamen... sólo cabe concluir que las transacciones en cuestión no originan ganancias de fuente argentina..."

38 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V *in re* "Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.) (T.F. 19.152-I) c/ D.G.I.", sentencia del 2 de junio de 2009. Considerando XI.

39 Cfr. con artículo 4 de la resolución 13/87 del INTI.

40 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A. c/ D.G.I.", sentencia del 14 de abril de 2010. El voto mayoritario fue integrado por los Dres. Vicchi y Urresti.

41 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III *in re* "Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A. (T.F. 21.175-I) c/ D.G.I.", sentencia del 8 de septiembre de 2011.

## PANEL II - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DESDE EL EXTERIOR: PROBLEMÁTICA DE SU TRATAMIENTO FISCAL

Conforme puede apreciarse de los antecedentes jurisprudenciales, existe relativo consenso –salvo en la sentencia “Aerolíneas” del TFN<sup>42</sup>– en considerar que las remuneraciones cuyo antecedente es el procesamiento de pasajes y hotelería, así como el alquiler de automóviles mediante el sistema *Amadeus* son consecuencia de un servicio prestado desde el exterior (i.e., España y/o Alemania).

Asimismo, excepto los precedentes “Aerolíneas” del TFN y “Austral” de la CNACAF, dicho servicio no puede ser caracterizado *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* en los términos del último párrafo del artículo 12 de la LIG.

Además de pronunciamientos citados, existen otros que refieren a prestaciones disímiles a que aquellas que surgen del sistema *Amadeus*. *In re* “Union Pak”<sup>43</sup> la AFIP-DGI determinó la obligación tributaria en el IG respecto de los pagos que efectuó la empresa local a favor de su controlante norteamericana por el transporte de encomiendas desde Miami (EE.UU.) hasta el destino final indicado por el remitente.

Más allá del desenlace final del pronunciamiento<sup>44</sup>, el voto minoritario<sup>45</sup> entiende que las erogaciones abonadas como consecuencia de los servicios prestados en el exterior por la empresa extranjera a favor de su subsidiaria local generan fuente argentina, toda vez que son *utilizados económicamente* en nuestro país a fin de alcanzar el objetivo negocial y social de la sociedad argentina.

Conforme puede vislumbrarse, el voto minoritario del pronunciamiento que antecede está íntimamente vinculado con los pronunciamientos *supra* citados respecto de los pagos efectuados por la *utilización económica* en Argentina del sistema *Amadeus*. Sin embargo, existen sentencias que –aun cuando pudieron seguir ese lineamiento– hicieron un análisis diverso.

Paradigma de lo manifestado es la sentencia del TFN *in re* “Ciccone Calcográfica”<sup>46</sup>. En ella se examinó el impacto tributario respecto de las prestaciones cuyo origen se remontan al contrato celebrado entre la apelante y una empresa de Bahamas por la *coordinación, administración y control financiero* de un negocio.

En otro pronunciamiento, el TFN analizó el tratamiento en el IG de los pagos efectuados por la empresa local “Supercanal Holding” a distintos estudios de abogados domiciliados en Estados Unidos por el asesoramiento a los bancos titulares de los préstamos sindicados<sup>47</sup>.

Por último, *in re* “Priú”<sup>48</sup> el fisco consideró la existencia de fuente argentina respecto de las erogaciones efectuadas a favor de una empresa de los Estados Unidos como retribución por los servicios de *asesor financiero exclusivo* respecto de la venta de acciones cuyo titular era el sujeto local.

Más allá del restringido análisis que efectúa el TFN respecto de las prestaciones que retribuyen las empresas locales a las empresas extranjeras, en todos los casos las caracteriza como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. Así pues, existe fuente argentina en los términos del artículo 12 de la LIG toda vez que –además de cumplirse con los *requisitos objetivos y subjetivos* del instituto<sup>49</sup>– los servicios pagados por “Ciccone Calcográfica”, “Supercanal Holding” y “Priú” estaban destinados a la realización de actividades o actos económicos en nuestro país<sup>50</sup>.

En virtud de lo manifestado, si la retribución abonada por la empresa local tiene como antecedente un servicio prestado en el exterior cuya aplicación no sea la República Argentina, no puede ser caracterizada como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. Así lo entendió el TFN *in re* “Hidroléctrica El Chocón”<sup>51</sup> al analizar las gestiones realizadas por dos empresas extranjeras a fin de que la empresa local obtenga un préstamo por parte de una entidad financiera de los Estados Unidos.

42 En el último párrafo del considerando VIII de su voto, el Dr. Brodsky sostuvo que los pagos efectuados por la empresa local a favor de la extranjera tienen su origen en bienes o derechos utilizados económicamente en la República.

43 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C”, “Union Pak S.A. c/ D.G.I.”, sentencia del 6 de julio de 2010.

44 El voto mayoritario conformado por los Dres. Vicchi y Urresti decide revocar la resolución determinativa toda vez que la empresa local es considerada establecimiento permanente de la norteamericana.

45 Cfr. con considerando VI del voto de la Dra. Adorno.

46 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “B”, “Ciccone Calcográfica S.A. c/ D.G.I.”, sentencia del 5 de julio de 2005.

47 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “B”, “Supercanal Holding S.A. c/ D.G.I.”, sentencia del 28 de junio de 2006.

48 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D”, “Priú Norberto c/ D.G.I.”, sentencia del 25 de marzo de 2008.

49 La doctrina sostuvo que “...el asesoramiento debe ser fruto de un esfuerzo creativo, el que se va a plasmar en consejos, advertencias, transmisión de know how...”, Juan Carlos VICCHI, ob. citada, p. 1079.

50 En el antecedente del Tribunal Fiscal de la Nación “Priú Norberto c/ D.G.I.”, el apelante manifestó que los servicios de asesoramiento prestados por la empresa norteamericana para facilitar la venta del paquete accionario de una empresa local no necesariamente estaban destinados a adquirentes argentinos. Sin embargo, según surge del fallo, el contribuyente no pudo probar dicha circunstancia.

51 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C”, “Hidroléctrica El Chocón c/ D.G.I.”, sentencia del 8 de marzo de 2007.

Conforme entiende la doctrina, la aplicación del *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* a actividades económicas a desarrollarse en nuestro país tiene como finalidad evitar las asimetrías por gastos/deducciones que no hayan padecido retención, así como también velar por el carácter antielusivo que la jurisprudencia le otorga a la norma. Asimismo, en el entendimiento que el artículo 12 de la LIG es una *excepción* al artículo 5 de la misma ley, el requisito en análisis permite dotar de contenido a la norma en análisis<sup>52</sup>.

A modo de cierre del presente acápite, entendemos que la jurisprudencia ha tratado de manera disímil los servicios cuyo antecedente es el sistema *Amadeus* del resto de prestaciones. Con excepción de los precedentes del TFN *in re* "Aerolíneas Argentinas"<sup>53</sup>, "Austral"<sup>54</sup> y "LAPA"<sup>55</sup>, las sumas abonadas por la empresa local a favor de la española han sido caracterizadas de fuente argentina porque existe una *utilización económica* en el país (*i.e.*, venta de pasajes, comisiones de hotelería y turismo, etc.) de un servicio prestado en el extranjero por un sujeto no residente.

Respecto de las demás erogaciones, el TFN ha analizado *in concreto* si el servicio ejecutado en el exterior por una empresa foránea puede ser caracterizado como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* bajo el artículo 12 de la LIG. En caso afirmativo, existe renta de fuente argentina (*i.e.*, "Ciccone Calcográfica", "Supercanal Holding", "Priu" e "Hidroléctrica El Chocón"); caso contrario, no existe obligación de retener el IG cuando se giren fondos al beneficiario del exterior en retribución de un servicio prestado fuera de los límites de nuestro país.

## V. CONSIDERACIONES FINALES

Conforme fuere manifestado, los pronunciamientos se han limitado esencialmente a las aerolíneas y las erogaciones respecto del procesamiento de reservas de pasajes y hotelería mediante el sistema *Amadeus*.

Más allá de nuestra opinión, la jurisprudencia citada entendió que los pagos efectuados por las aerolíneas locales tienen como antecedente inmediato la prestación de servicio. Así pues, conforme la delimitación de las situaciones que generan fuente argentina para el IG<sup>56</sup>, sólo existirá fuente argentina si la prestación es ejecutada en nuestro país (artículo 5 de la LIG) o puede ser caracterizada como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole* (artículo 12 de la LIG).

Descartada la primera opción (*i.e.*, el servicio es prestado desde el exterior –España y/o Alemania–), corresponde analizar si la retribución abonada por una empresa local en relación al procesamiento de reservas de pasajes y hotelería mediante el sistema *Amadeus* puede ser tipificado como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. Sin embargo, conforme fuere expuesto *supra*, podemos diferenciar en el artículo 12 de la LIG dos partes esenciales:

- i) Reputar al servicio como *asesoramiento técnico / financiero* según el artículo 12 de la LIG.

Conforme podrá apreciarse, los pagos que efectúa la empresa local a la empresa española no se relacionan con un *asesoramiento técnico / financiero*, toda vez que el sistema *Amadeus* permite la carga de datos, los cuales luego serán procesados en la ciudad germana de Erding y transmitidos al prestatario.

No existe una transmisión de conocimientos (científicos y/o empíricos)<sup>57</sup>, así como tampoco estamos en presencia de una creación intelectual elaborada especialmente o adquirida con anterioridad por el prestador mediante un dictamen escrito, consejo oral, planos y/o demás especificaciones<sup>58</sup>.

52 Gabriel GOTLIB - Fernando M. VAQUERO, *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*, Ed. La Ley, 2005, p.136.

53 Conforme fuere expuesto, en el considerando VIII de su voto, el Dr. Brodsky categorizó al sistema *Amadeus* como un servicio interactivo que opera como una *asistencia técnica*. A renglón seguido, sostiene que la renta de fuente argentina se genera por la utilización económica (de cosas o derechos, materiales o no) que la empresa local hace en el país.

54 Cfr. con considerando XIII.

55 Cfr. con voto mayoritario de los Dres. Vicchi y Urresti.

56 Ver capítulos I y II de la presente colaboración.

57 Cfr. con dictámenes 40/96 DAT, 69/1996 DAT; 103/1996 DAT; 39/1999 DAT; 46/1999 DAT; 2/2000 DAT; 29/2002 DAT; 35/2002 DAT y 22/2010 DAT. Dichos pronunciamientos sostuvieron que la "...definición de asesoramiento contemplada en el segundo párrafo del descripto artículo 12, agrupa a todas aquellas prestaciones que signifiquen la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sean antecedente temporal o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de los cuales se elaboran o transmiten, tal como lo sostiene en general la doctrina...".

58 Más allá de que la doctrina entienda que el medio a través del cual se plasma el asesoramiento "...no resulta demasiado relevante..." (Juan Carlos VICCHI, ob. citada, pp. 1083-1084), sostenemos que el medio de transmisión del conocimiento puede ser indicativo a los fines de analizar la prestación en concreto.

ii) Calificar al servicio *Amadeus* como *asesoramiento de otra índole* según el artículo 12 de la LIG.

- *Asistencia técnica, ingeniería o consultoría* según las resoluciones 13/87 del INTI y P-328 del INPI.

Conforme fuere adelantado, la primera de las resoluciones en análisis ha sido modificada sustancialmente por la segunda. Sin embargo, creemos prudente ahondar en la delimitación del concepto de *asistencia técnica, ingeniería o consultoría* a partir de los precedentes de la CNACAF *in re* "Aerolíneas" y "Austral".

La simple lectura de la resolución 13/87 del INTI<sup>59</sup> no sólo denota su imprecisión, sino que además expone la amplitud de situaciones que podrían ser calificadas como *asistencia técnica, ingeniería o consultoría*. Sin embargo, la tipificación exige como condición *sine qua non* un trabajo de tipo creativo que importe una transmisión de conocimientos propios del prestador a aquel que recibe el servicio<sup>60</sup>.

La ausencia de labor intelectual en el servicio prestado por la empresa española, así como la ausencia de transmisión de conocimientos técnicos al prestatario local, impide su caracterización como *asistencia técnica, ingeniería o consultoría*.

Los fundamentos *supra* vertidos resultan aplicables aún en vigencia de la resolución P-328 del INPI<sup>61</sup>. Así pues, las erogaciones efectuadas por la empresa local a favor de la foránea por la utilización del sistema *Amadeus* no califican como *asistencia técnica, ingeniería o consultoría*.

- Demás prestaciones de *otra índole* previstas en el artículo 12 de la LIG.

La doctrina minoritaria ha entendido que la expresión de *otra índole* prevista en el artículo 12 de la LIG no sólo incluye a los servicios previstos por la ley de transferencia de tecnología (*i.e.*, resoluciones 13/87 del INTI y P-328 del INPI), "...sino (también) a cualesquiera otras, siempre a condición de que, utilizándose en el país, sean prestadas desde el exterior. En esencia, deberán producir ganancias de fuente argentina en manos de sujetos del exterior..."<sup>62</sup>.

Manifestamos nuestro desacuerdo en relación a dicha teoría. Téngase presente que el artículo 12 de la LIG se refiere a *asesoramiento de otra índole*<sup>63</sup>. Así pues, los pagos efectuados al beneficiario del exterior generan fuente argentina sólo si son consecuencia de un *asesoramiento*.

En virtud de lo expuesto, no cualquier servicio prestado desde el exterior implica un *asesoramiento*. Delimitar dicho concepto requiere la aplicación del método interpretativo literal<sup>64</sup>, más allá de la necesidad de complementarlo con el teleológico<sup>65</sup>.

Conforme fuere manifestado, la ausencia de definición de *asesoramiento* en la LIG ha sido suplida de manera suficiente por la opinión concordante del fisco, la doctrina y la jurisprudencia. Atento que el servicio prestado por la empresa foránea no involucra un consejo u opinión<sup>66</sup>, ni existe una creación intelectual ni se reflejan experiencias empíricas subjetivas<sup>67</sup>, los pagos realizados no generan fuente argentina.

Asimismo, debemos tener presente que la *utilización económica* sólo tiene incidencia en el IG respecto de las rentas relacionadas con los bienes, más nunca con los servicios<sup>68</sup>. Aplicar dicho vector para ampliar las causales generadores de fuente argentina respecto de los servicios prestados en el extranjero importa hacer

59 Cfr. con artículo 4 de la resolución 13/87 del INTI.

60 Cfr. Julián MARTÍN, "El fallo 'Aerolíneas': una preocupante opinión fiscal", *Doctrina Tributaria* (Julio 2008), Errepar, p. 601.

61 Cfr. con artículo 5 de la resolución P-328 del INPI.

62 Luis O. FERNÁNDEZ, *Impuesto a las Ganancias. Teoría, técnica y práctica*, La Ley, 2º Ed., p. 994, Buenos Aires.

63 Cfr. con Julián A. MARTÍN, "Asesoramiento proveniente del exterior: efectos impositivos", *IMP* 1995-B, 1621.

64 Cfr. con Horacio A. GARCÍA BELSUNCE, *La interpretación de la ley tributaria*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1959, p. 23 y ss.

65 Fallos: 332:1531. En similar sentido, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "B", "White Martins Cilindros Ltda. Sucursal Argentina c/ D.G.I.", sentencia del 8 de octubre de 2008 y Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, "White Martins Cilindros Ltda. Sucursal Argentina c/ D.G.I.", sentencia del 4 de agosto de 2011.

66 Cfr. con Rubén KARSCHENBOIM, *ob. citada*, p. 333.

67 Cfr. con Gabriel GOTLIB - Fernando M. VAQUERO, *ob. citada*, p. 35.

68 Cfr. con Walter KEINIGER, "Beneficiarios del exterior y fuente argentina: algunas consideraciones a la luz de reciente jurisprudencia", *Doctrina Tributaria Errepar*, XXIX, septiembre de 2008, p. 802. En similar sentido, Juan C. YEMMA, *ob. citada*.

una interpretación extensiva del hecho imponible<sup>69</sup>, circunstancia que vulnera de manera ostensible el derecho de propiedad, así como el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria.

La sola posibilidad que el *híbrido* en análisis se extienda a otras prestaciones distintas a aquellas referidas al sistema *Amadeus* –conforme acaeció en el voto minoritario del precedente “Union Pak” del TFN– resulta motivo suficiente para que el fisco, los organismos jurisdiccionales y los tribunales judiciales replanteen su postura.

Debe tenerse presente que la calificación de una norma, a diferencia del proceso interpretativo, es una operación intelectual que se inicia con el hecho real / comprobado y se traslada a la previsión *in abstracto* de la norma (hipótesis legal)<sup>70</sup>.

El *racconto* jurisprudencial –administrativo y judicial– realizado en la presente colaboración nos permite concluir que las erogaciones efectuadas por la utilización del sistema *Amadeus* deben ser calificadas como un servicio prestado en el exterior.

A partir de dicho antecedente, corresponde subsumir la hipótesis fáctica en la norma que corresponda. Las causales genéricas de fuente previstas en el artículo 5 de la LIG, así como aquellas específicas reguladas por la misma ley en los artículos 6 a 13, deben ser interpretadas de manera restrictiva.

En virtud de lo manifestado, si estamos en presencia de un servicio ejecutado en el exterior, sólo existirá fuente argentina si la prestación puede ser calificada como *asesoramiento técnico, financiero o de otra índole*. En defecto, será ganancia de fuente extranjera y nuestro país carecerá de potestad tributaria sobre dichos rendimientos.

La posición contraria, además de estar reñida con el principio de reserva de ley, afecta la garantía de seguridad jurídica que debe regir todo ordenamiento jurídico. Así pues, la intervención de la Corte Suprema de Justicia de la Nación deviene esencial para brindar a los operadores del derecho el marco de previsibilidad necesario no sólo para el ejercicio contencioso de la materia, sino también para la práctica de asesoramiento<sup>71</sup>.

Asimismo, conforme sostuvo el Foro Mundial sobre Servicios de la UNCTAD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo), debe tenerse presente que el sector de servicios se ha convertido globalmente en el principal sector de la economía<sup>72</sup>. Así pues, delimitar la potestad tributaria argentina en relación a los servicios prestados fuera de los límites de la República Argentina deviene cardinal, más aún cuando nuestro país es tradicionalmente importador de servicios.

Sobre las disvaliosas consecuencias de aplicar el vector *utilización económica* en cuanto causal de fuente argentina respecto de los servicios prestados desde el exterior, resultan ilustrativos los ejemplos brindados por Dr. Vicchi *in re* “LAPA” en relación al acondicionamiento de aviones en el exterior, así como el pago de las tasas aeroportuarias por la utilización de instalaciones en el exterior<sup>73</sup>. En ambos casos, conforme sostiene el vocal, los pagos tienen relevancia e incidencia operativa en la obtención de ganancias por parte de la empresa local; sin embargo, no corresponde considerar que existe renta de fuente argentina.

Debemos tener presente que “...Jamás la injusticia debe servir a la justicia...”<sup>74</sup> y viceversa. Si la intención del fisco es *captar* con el IG los rendimientos generados por los servicios prestados en el exterior cuya utilización económica sea en el país<sup>75</sup>, debe seguirse el camino trazado por la Constitución de la Nación Argentina, respetuoso de la garantía de inviolabilidad de la propiedad y del principio de reserva de ley en materia tributaria<sup>76</sup>.

69 Cfr. con Carlos FORCADA, ob. citada, p. 66. En similar sentido, Julián A. MARTÍN, “El fallo ‘Aerolíneas’...”, p. 602; Luis O. GUILLERMÓN, “Criterio legal sobre la fuente argentina: ha sido ampliado por la jurisprudencia”, PET 2008 (Junio-396), 9.

70 Cfr. con Gabriel CASADO OLLERO, “Legalidad tributaria y función calificadora de la administración fiscal”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, <http://www.aaef.org.ar>, diciembre del 2000.

71 A la fecha de presentación del presente informe (i.e., 5 de octubre de 2012), la Corte Suprema de Justicia de la Nación no había emitido sentencia *in re* “LAPA”.

72 Evento celebrado el 19 de abril de 2012, previo a la XIII Conferencia, Doha (Qatar), celebrada entre el 21 y el 26 de abril de 2012. GE.12-70193(S), Resumen, 25/04/2012. Citado por Darío RAJMILOVICH, Directivas para los trabajos correspondientes al Tema II, I Jornada de Tributación Internacional, AAEF.

73 Cfr. con voto del Dr. Vicchi *in re* “LAPA”.

74 Fernando SAÍNZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, Hardcover, Instituto de Estudios Políticos, vol. III, p. 439.

75 Cfr. con Carlos FORCADA, ob. citada, p. 62.

76 Conforme acaeció en Perú con la modificación del concepto de fuente peruana mediante el decreto legislativo 945 vigente desde el 24 de diciembre de 2003. Cfr. con Rubén O. ASOREY, “Tratamiento tributario de los servicios digitales”, *Periódico Económico Tributario* (26 de marzo de 2009). Para el tratamiento en España, ver Juan C. YEMMA, ob. citada.



Esta edición se terminó de imprimir en los talleres de Errepar S.A.,  
Buenos Aires, República Argentina, en el mes de octubre de 2014.



