

Tratamiento tributario de la asistencia técnica¹

* * * *

Juan Pablo Serrano Esper

Universidad Austral

jpserranoesper@outlook.com

Resumen

Este trabajo se propone dar tratamiento a las cuestiones controvertidas en materia de asistencia técnica y transferencia de tecnología en su aspecto impositivo. Inicialmente, se abordarán las definiciones más relevantes a efectos de este trabajo. A continuación se analizará la presunción de renta y su consecuente alícuota reducida en el impuesto a las ganancias para los pagos al exterior por servicios de asistencia técnica y la obligatoria inscripción en el INPI de los contratos de transferencia de tecnología. Se busca así clarificar cuestiones discutidas para uno de los tópicos que unen a la propiedad intelectual y al derecho tributario. Como conclusión, se reseñan las distintas doctrinas legales que surgen de la jurisprudencia reseñada.

Palabras clave: asistencia técnica, *software*, propiedad intelectual, transferencia de tecnología, impuesto a las ganancias, propiedad industrial, *know how*, beneficios empresariales.

Taxation of Technical Assistance

Abstract

This work aims to address controversial issues regarding technical assistance and technology transfer, in their tax aspect. Initially, the most relevant definitions for the purposes of this work will be addressed. Next, the presumption of income and its consequent reduced income tax rate for payments abroad for technical assistance services and the mandatory registration in the INPI of technology transfer contracts will be addressed. This seeks to clarify discussed issues for one of the topics that unite intellectual property and tax law. In conclusion, the different legal doctrines that arise from the reviewed jurisprudence are outlined.

1 Trabajo final de Maestría en Propiedad Intelectual y Nuevas Tecnologías, Facultad de Derecho, Universidad Austral (2024). El artículo está enfocado principalmente en la legislación y jurisprudencia de Argentina.

Key words: technical assistance, software, intellectual property, technology transfer, income tax, industrial property, know-how, business benefits.

Tributação da assistência técnica

Resumo

Este trabalho tem como objetivo abordar questões polêmicas relativas à assistência técnica e à transferência de tecnologia, no seu aspecto tributário. Inicialmente serão abordadas as definições mais relevantes para os fins deste trabalho. A seguir, será abordada a presunção de renda e sua consequente redução da alíquota de imposto de renda para pagamentos no exterior por serviços de assistência técnica e a obrigatoriedade de registro no INPI dos contratos de transferência de tecnologia. Busca esclarecer questões discutidas para um dos temas que unem propriedade intelectual e direito tributário. Concluindo, são delineadas as diferentes doutrinas jurídicas que surgem da jurisprudência revisada.

Palavras-chave: assistência técnica, software, propriedade intelectual, transferência de tecnologia, imposto de renda, propriedade industrial, know-how, benefícios empresariais.

1. Introducción²

En el presente trabajo, primeramente se analiza y delimita el concep-

-
- 2 En el presente trabajo se utilizan las siguiente abreviaturas:
AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos.
CDI: convenio para evitar la doble imposición.
CNACAF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Argentina).
CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.
DNI: Dirección Nacional de Impuestos.
DO: determinación de oficio.
DRLIG: Decreto Reglamentario Ley de Impuesto a las Ganancias.
Fallos: Colección Oficial de Fallos de la Corte Suprema de Justicia.
IG: impuesto a las ganancias.
INPI: Instituto Nacional de la Propiedad Industrial.
ISLR: imposición sobre la renta.
LIG: Ley de Impuesto a las Ganancias.
LTT: Ley de Transferencia de Tecnología.
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PGN: Procuración General de la Nación.
SA: sociedad anónima.

to de asistencia técnica. Dicha delimitación es de gran significación, pues, como se verá, en reiteradas oportunidades se discute si en el caso existe asistencia técnica, respecto de la cual la Argentina tiene potestad tributaria, o si, por el contrario, se trata meramente de servicios prestados desde el exterior sin transmisión de conocimiento que implique asistencia técnica, caso en el cual la Argentina carece de potestad para gravarlo por tratarse de renta de fuente extranjera.

El art. 104, inc. a), apartado 1 de la LIG establece un alivio en la fuente para pagos a beneficiarios del exterior abonados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, fijando una presunción de renta del 60%, resultando así una alícuota efectiva del 21%. A su vez, los CDI suscriptos por la Argentina establecen un alivio en la fuente cuando se trate de regalías por asistencia técnica.

Tanto la LIG como los CDI y sus protocolos someten el alivio en la fuente al requisito de que los contratos de transferencia de tecnología estén debidamente registrados. A su vez, este requisito encuentra una regulación pormenorizada en el DRLIG, de cuyo texto se desprende que los contratos deben ser registrados ante el INPI.

Es por ello que en este trabajo, además del concepto de asistencia técnica, se tratarán las distintas cuestiones controversiales que surgen de la referida exigencia de inscripción, como la deducción de gastos por falta de inscripción del contrato ante el INPI, la inscripción de prórroga de contrato ante el INPI, la inscripción del contrato en forma posterior a los pagos y la deducción de honorarios por asesoramiento técnico prestado desde el exterior, entre otros tópicos relativos a la asistencia técnica y su tributación.

Como se verá, los temas analizados han generado numerosas controversias con el fisco nacional por parte de los contribuyentes, que han suscitado profusa jurisprudencia. A su vez, han recibido tratamiento por parte de la doctrina nacional e internacional, todo lo cual da cuenta de su importancia.

REX: recurso extraordinario federal.

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación (Argentina).

2. Caso o problema

En este trabajo se abordan distintas cuestiones que se suscitan respecto de la asistencia técnica y la transferencia de tecnología, conforme lo dispuesto por la LIG y los CDI suscriptos por la Argentina.

Así, se tratarán los servicios realizados en el exterior y utilizados en el país, las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, cuestiones derivadas del requisito de inscripción en el INPI, la prohibición de deducción de gastos por falta de inscripción del contrato ante el INPI, la inscripción de prórroga de contrato ante el INPI, la inscripción del contrato en forma posterior a los pagos, la fijación posterior o modificación del precio y la deducción de honorarios por asesoramiento técnico prestado desde el exterior, entre otros.

3. Definiciones legislativas, doctrinarias y jurisprudenciales

3.1 Regalía

Etimológicamente, la palabra “regalía” deriva de “rey” y refiere a los derechos que el rey o soberano percibía al acordar una concesión o explotación a un súbdito (Sánchez, 1968 p. 175). En inglés, la palabra utilizada es *royalties*, término utilizado por los CDI en idioma inglés cuando tratan las regalías.

En el ámbito jurídico, la doctrina sostiene que “el término regalía se refiere a pagos que se realizan tanto con ocasión de la explotación de recursos naturales como respecto del uso o derecho a usar diversos bienes materiales o inmateriales, incluyéndose el uso de la propiedad inmueble” (Forcada, 2013).

El concepto de regalía se encuentra definido en el art. 51 de la LIG.³ Dicha definición ha llevado a la doctrina a sostener:

3 “ARTÍCULO 51.- Se considera regalía, a los efectos de esta ley, 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 con relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada”.

Para la LIG la regalía antes que un contrato innominado es una forma de retribución variable que recibe sea quien transfiere el dominio de una cosa —mueble o inmueble—, quien cede el uso de una cosa —mueble o inmueble— o quien cede un derecho, en todos estos casos siempre que la retribución se fije de acuerdo a unidades de producción, de venta de explotación o similares (de utilización, de consumo, etc.). (Rajmilovich, 2011, p. 457)

El autor menciona:

La identidad de razón de esta definición se construye sobre dos aspectos. El primero es la variabilidad de la contraprestación pactada en función a que su cuantía es determinada en base a una unidad de referencia sobre indicadores económicos del adquirente, locatario, tomador o cesionario. El segundo es que dicha forma de retribución variable se aplicará sobre un bien (mueble, inmueble o intangible).

(...)

El segundo aspecto no ha sido considerado apropiadamente dando lugar a la confusión de los términos “regalía” y “asistencia técnica”. (Rajmilovich, 2011)

En lo que respecta a las rentas derivadas de regalías, los modelos de CDI, por regla general, dejan la tributación de estas al país de la residencia o, en su defecto, al lugar donde se encuentra el establecimiento permanente. Lo anterior se debe a que es el país de residencia el que se ve afectado por los costos que implica el desarrollo de la propiedad intelectual de cuya explotación provienen las regalías (Hoyos Jiménez, 2005).

El modelo más usado para la negociación de los CDI entre países miembros o no miembros —incluso al interior de organizaciones internacionales— es el ideado por la OCDE, que regula las regalías, en su parte pertinente, en los siguientes términos:

Artículo 12: 1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, se refiere a las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Respecto de este artículo, la doctrina ha dicho:

De conformidad con el texto del artículo, las regalías estarán gravadas en el Estado de la residencia del beneficiario efectivo, exceptuando el caso en que las mismas hayan sido obtenidas por medio de un establecimiento permanente al cual el bien o derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente. El artículo no precisa si la exención en el Estado de la fuente de regalía se encuentra subordinada a que estén gravadas en el Estado de la residencia; según los comentarios de la OCDE esto debe ser definido por los Estados contratantes. (Arévalo García, 2012)

Sin embargo, los CDI suscriptos por la Argentina y los países de Latinoamérica suelen establecer sobre las regalías una potestad tributaria compartida. Así, suele establecerse que los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

A su vez, en estos CDI se da la inclusión dentro del concepto de regalías del uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales y científicos, así como la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica y de consultoría.

Esto lleva a la doctrina a concluir que

... al permitirse gravar parte de las regalías en el Estado de la fuente en los convenios mencionados, donde la mayoría de los países son importadores de tecnología, puede llegar a constituir una barrera fiscal para los contratos de transferencia de tecnología, dado el impacto que la carga impositiva puede tener en la renta neta del beneficiario. (Arévalo García, 2012)

3.2 Transferencia de tecnología

Sostiene la doctrina que este término “describe la transferencia formal de derechos de uso y explotación de los descubrimientos e innovaciones resultantes de las investigaciones científicas que tienen lugar desde cualquier entidad: pública o privada” (Vargas Vasserot, 2021 p. 79).

Acerca de este concepto, pueden encontrarse distintas definiciones doctrinarias:

Transferencia de tecnología se refiere al conjunto de procesos que permiten que el flujo de conocimientos científicos, técnicos y empíricos entre las diferentes partes interesadas, como los gobiernos, el sector privado, las instituciones financieras, las instituciones de investigación o educación sean aplicados sistemáticamente a la elaboración de un producto o servicio. (Yumibanda Montiel, 2020, p. 6)

Cabanellas de las Cuevas (2010) refiere que

la transferencia de tecnología solo tendrá lugar cuando, por poder usarla más eficientemente el adquirente que el transmisor, tal adquirente esté dispuesto a pagar un precio por ello superior a la rentabilidad que el transmisor obtendría en el área de producción geográfica y de tipo de producto reservado al adquirente de tecnología. (p. 31)

En términos operativos, Heinz afirma que el proceso de transferencia implica tres componentes:

- El objeto de transferencia: la tecnología codificada, en el sentido que se constituya en una herramienta para acometer una tarea, dispositivo, diseño, proceso, arte o know-how.
- El medio de transferencia: la forma de codificación de los objetos de transferencia, a saber, el empaquetado, visible para el receptor de la tecnología, como prototipos, patentes, protocolos, estudios, principios de diseño documentados, especificaciones, flujos de trabajo, certificados, reportes, etcétera.
- El mecanismo de transferencia: la forma en la que el producto

es transferido, contrato, spin-off de investigación, licenciamiento. (Heinzl et al., 2013, p. 607).

Becerra (2019) afirma que

el proceso de transferencia de tecnología involucra el intercambio de conocimientos y tecnologías a través del movimiento de personas y/o artefactos y la disposición de estructuras materiales, cognitivas o legales, con el objetivo de producir un impacto positivo en personas, procesos, tecnologías e infraestructura. (p. 109)

Un elemento importante es la vinculación entre el emisor y el receptor de la transferencia, ya que en las operaciones participan actores públicos y privados. Esto distingue transferencia horizontal (entre empresas que pertenecen al mismo sector y que son competidoras) de transferencia vertical (entre entidades oferentes de tecnología, como entidades de investigación públicas, y el sector productivo, sin existir una relación de competencia entre ellas). Destaca el rol de universidades y centros de investigación —públicos o privados— como principales impulsores de la generación y transferencia de conocimiento y tecnología, tendiendo puentes con los sectores productivos para responder juntos a las crecientes demandas sociales (Bausa Caballero, 2021).

La referida vinculación se instrumenta necesariamente mediante un contrato. Este se encuentra definido en el art. 957 del Código Civil y Comercial de la Nación como “... el acto jurídico mediante el cual dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales”.

Los contratos de transferencia de tecnología son definidos en un sentido amplio como

[a]quellas relaciones en las que su objeto lo constituye la puesta a disposición de un determinado derecho de PI derivado de tecnología, o su desarrollo, por parte de su titular, generalmente sin la transmisión de su titularidad, para su explotación por la parte receptora, habitualmente a cambio de una contraprestación

económica (un canon o una regalía, que puede consistir en un pago de dinero o en especie) aunque igualmente pueda llevarse a cabo a título gratuito en un marco colaborativo de investigación; pudiéndose extender esta categoría incluso a aquellos servicios o productos que se relacionan con este tipo de acuerdos y que los facilitan. (Palao Moreno, 2020, p. 59)

También se ha dicho que

[a]l concebir el contrato de transferencia de tecnología como un acto jurídico con contenido negocial, se estructura una novedosa figura que logra acoplarse exitosamente a las dinámicas de los mercados y la sociedad del conocimiento, con el fin de que entre estas puedan acceder a capacidades tecnológicas con las que terceros cuentan (...) propugna por la reducción de las brechas de conocimiento y tecnología que puedan existir entre las partes; fomentándose la inversión pública y privada, la inyección de fondos y la generación de recursos (...) y ello se logra con instrumentos robustos que fortalezcan los actuales sistemas de propiedad intelectual. (Martínez Pacheco et al., 2018, p. 24)

En esta línea de pensamiento opina González Sabater (2011):

El objetivo de la transferencia de una determinada tecnología es posibilitar que el receptor utilice la tecnología en las mismas condiciones y con los mismos beneficios que el proveedor, para sus propósitos de innovación tecnológica. Por lo que, de hecho, hablar de transferencia implica que exista un acuerdo consensuado, en forma de licencia, proyecto, incorporación de personal, etcétera, entre el proveedor y el receptor de la tecnología para este fin. (p. 30)

En cuanto a la naturaleza contractual de los mecanismos de transferencia de tecnología, una parte de la doctrina estima que los contratos de transferencia de tecnología tienen una naturaleza autónoma, tomando en cuenta las características que se le atribuyen a este tipo de acuerdos. Al respecto, Guerrero Gaitán (2009) afirma que

[l]os contratos aquí comprendidos son sinalagmáticos o bilaterales, ya que imponen derechos y obligaciones recíprocas entre las partes contratantes (...) son de tracto sucesivo, al establecer prestaciones reiteradas como el pago de regalías con una periodicidad establecida según diversos criterios como niveles de venta, dividendos obtenidos, unidades producidas, etc. Finalmente, es posible afirmar que son contratos *intuitu personae* en la medida en que se llevan a cabo atendiendo a las especiales cualificaciones tanto del productor como del receptor de la tecnología objeto del acuerdo. (p. 199)

3.3 Asistencia técnica

El término “asistencia técnica” carece de definición en la LIG.⁴ En dicho cuerpo normativo, este vocablo coexiste con el término “asesoramiento técnico”. Así, el art. 104 refiere a asistencia técnica,⁵ mientras que el art. 13 refiere a “asesoramiento técnico”.⁶

4 Se aclara que todas las referencias a la LIG se harán conforme el articulado vigente, texto ordenado por el Decreto 824/2019.

5 “ARTÍCULO 104.- 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 N° 22.426 de Transferencia de Tecnología y sus modificaciones, al momento de efectuarse los pagos:

1. El SESENTA POR CIENTO (60 %) 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 OCHENTA POR CIENTO (80 %) 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.

(...)

i) El NOVENTA POR CIENTO (90 %) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor”.

6 “ARTÍCULO 13.- Serán consideradas ganancias de fuente argentina las remunera-

Debe destacarse que la condición de “que estuviesen debidamente registrados” a que refiere el art. 104 inc. a) apartado 1 para obtener el alivio en la fuente con la presunción de renta del 60% encuentra una regulación pormenorizada en el DRLIG, de cuyo texto se desprende que los contratos deben ser registrados ante el INPI.⁷

En virtud de este articulado, sostiene Forcada (2013) que

[l]a figura del asesoramiento técnico, financiero o de otra índole viene a actuar como el “género” que origina la fuente en Argentina. Mientras que la asistencia técnica, ingeniería y consultoría es la “especie” de dicho género cuando reúne, adicionalmente, los recaudos del régimen de transferencia de tecnología.

El Fisco Argentino ha sostenido que el asesoramiento técnico, financiero o de otra índole abarca aquellas prestaciones que signifiquen

ciones 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”.

- 7 “ARTÍCULO 263.- A efectos de lo dispuesto en el punto 1) del inciso a) del artículo 104 de la ley, la autoridad de aplicación en materia de transferencia de tecnología emitirá un certificado en el que conste el nombre de las partes contratantes, fecha de celebración, vigencia del contrato y número de inscripción en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología.

Deberá indicar asimismo que los servicios previstos en el contrato encuadran en el referido punto y no son obtenibles en el país.

En los casos encuadrados en el punto 2), la autoridad competente deberá certificar el cumplimiento de los requisitos de la Ley N° 22.426 de Transferencia de Tecnología y sus modificaciones.

Si la autoridad de aplicación deniega la emisión del certificado, por no cumplirse debidamente dichos requisitos, será de aplicación lo dispuesto en el inciso i) del precitado artículo 104.

ARTÍCULO 264.- La inscripción ante el INSTITUTO NACIONAL DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL, organismo descentralizado en el ámbito del MINISTERIO DE PRODUCCIÓN Y TRABAJO, de los contratos que incluyan prestaciones de transferencia de tecnología, atento lo dispuesto en el artículo anterior, deberá realizarse de conformidad a lo previsto por el artículo 3° de la Ley No 22.426 de Transferencia de Tecnología y sus modificaciones, con el alcance establecido por el Decreto No 1853 del 2 de septiembre de 1993”.

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 Argentina en función de los cuales se elaboran o transmiten. (p. 9)

Es el propio INPI el que ha definido a la asistencia técnica en su Resolución 328/2005, estableciendo en su art. 5 que

[a] los efectos previstos en el artículo 93 inciso a) apartado 1º, de la Ley 23.760 de Impuesto a las Ganancias (Texto Ordenado por Decreto 649/97), 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 proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual.

El art. 93 al que refiere el texto citado es el actual art. 104.

A su vez, la referida Resolución 328 establece una lista negativa de servicios que se excluyen del alcance objetivo de aplicación de la Ley 22426 de transferencia de tecnología a los fines de acceder al registro, entre las cuales figuran los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de *know-how*, entre otros.⁸

La jurisprudencia ha definido a la asistencia técnica como

8 “Artículo 1º — A los efectos del registro previsto en la Ley 22.426 y su Decreto Reglamentario 580/81, no se entenderá como tecnología a las siguientes prestaciones:

[a]quella por la que especialistas calificados, generalmente en equipo, prestan a actividades, empresas o países necesitados de tal asesoramiento para acelerar su evolución (...) donde la contratista se obliga a poner al servicio de la otra parte —además de conocimientos y experiencia— su colaboración, mediante personal altamente especializado y a prestar el concurso técnico necesario para la producción.⁹

Siguiendo a Forcada (2013), el asesoramiento técnico y la asistencia técnica cuentan con una finalidad antielusiva y con una diferenciación en sentido negativo: por la circunstancia de no ser retribuidos mediante regalía.

En relación con el propósito antielusivo de este concepto, podemos encontrar su origen en la reforma introducida al impuesto a los réditos (antecedente del IG) en el año 1947 por la Ley 12965. Hasta ese entonces, las empresas podían deducir los gastos incurridos en el exterior sin ningún tipo de limitación.

Buscando desincentivar dicha deducción, se reformó el art. 65 de la ley entonces vigente, quedando redactado de la siguiente manera:

Serán deducibles: 1) Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero y los honorarios u otras remuneraciones pagadas por

a) La adquisición de productos.

b) 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, para preparar la participación en licitaciones, concursos de contratación u obtención de permisos, colocación de títulos o similares, 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.

c) Las licencias de uso de software o de actualizaciones de software.

d) 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.

e) En general todas las actividades que representen la directa contratación de tareas inherentes al funcionamiento corriente de la firma local”.

9 TFN, Sala D, Gobierno de la Provincia de Mendoza - Tesorería Gral. de la Provincia, 18/03/2005.

asesoramiento técnico o financiero o de otra índole desde el exterior. Sobre estos importes corresponderá que la persona que los pague o acredite retenga e ingrese el 20 % con carácter único y definitivo.

Cabe destacar que el Decreto Ley 4073/56 elevó la alícuota al 35% y luego al 41% con la modificación introducida en la Ley 11682 según texto ordenado por el Decreto 3225/72.

Sostiene la doctrina que

[e]ste propósito está por demás cubierto a través del formidable desincentivo que representan los límites a la deducción de gastos por asesoramiento técnico que rigen en Argentina desde 1972 que pueden llegar a representar un incremento de la alícuota efectiva de retención superior al 45%. (Forcada, 2013, p. 14)

Cabe destacar que esta alícuota efectiva a la que refiere el autor se calcula incluyendo el *grossing up*, que tiene lugar cuando un residente se hace cargo del IG que debería ser abonado por un beneficiario del exterior.

Acerca de la circunstancia de no ser retribuidos el asesoramiento y la asistencia técnica mediante regalía, el art. 7 de la Resolución 328/2005 del INPI excluye de la presunción de renta del art. 104 a las regalías.¹⁰

La doctrina es crítica de este artículo al sostener que “la autoridad de aplicación del régimen de transferencia de tecnología se ha excedido al excluir la asistencia técnica retribuida con regalías” (Forcada, 2013, p. 15).

Sin perjuicio de esta diferenciación realizada por el ordenamiento interno, los pagos por asistencia técnica están incluidos en el artículo

10 “ARTÍCULO 7º — Toda transferencia de tecnología que se verifique mediante prestaciones de tracto sucesivo, que se refiera a necesidades generales, indeterminadas o eventuales, o en todo caso que no aparezca concretamente delimitada en el acto jurídico, así como las que se abonen mediante regalías u otra forma de participación sobre la producción de la adquirente y las que se retribuyan, mediante la asignación de sumas que no se correspondan clara y concretamente con las prestaciones técnicas contratadas, no podrá en ningún caso incluirse dentro del artículo 93, inciso a), apartado 1º de la Ley de Impuesto a las Ganancias”.

de regalías en prácticamente todos los CDI celebrados por Argentina, mientras que en el Modelo de Convenio de la OCDE la asistencia técnica recibe el tratamiento de beneficio empresarial y no de regalía.

Por supuesto que cuando resultare de aplicación alguno de estos CDI, a los pagos por asistencia técnica debe dársele el tratamiento de regalías conforme dichos CDI lo prevén y no conforme el art. 104 de la LIG, al prevalecer los CDI sobre las leyes nacionales.

Forcada (2013) menciona un caso en el que resultó de aplicación al CDI suscripto entre Argentina y España, en el que se daba un supuesto de asistencia técnica sin transferencia de tecnología.

Se trata de la Nota 608/2006 del 17/07/2006 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, que tuvo lugar en el marco de una consulta ante el Ministerio de Economía.

El autor comenta que

[l]a asistencia técnica no era aplicada por la empresa argentina al proceso productivo sino al proceso comercial y, en estos términos, el contrato no fue registrado en el régimen de transferencia de tecnología. Dada la reserva de Argentina efectuada en este CDI en cuanto a condicionar el ejercicio de su jurisdicción limitada en la fuente al cumplimiento de los recaudos de registración fijados en la legislación interna se consultó si las rentas calificaban como “Beneficio empresarial” o “Regalía”. Se resolvió que los pagos calificaban como una regalía por asistencia técnica dado que la cláusula de regalía no solo incluye la asistencia técnica encuadrable en el régimen de transferencia de tecnología debiendo darse a tal término una amplia acepción sobre la base del precedente de la Corte “Nestlé”. (Forcada, 2013, p. 33)¹¹

Resulta interesante también el Memorando N° 779/2011 de la Dirección Nacional de Impuestos del 26/10/2011, conformado por la Nota N° 346/2012 del 06/08/2012 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos. Allí, ante una consulta formulada por una empresa residente en Alemania que proveía servicios de reparación y *help desk*¹²

11 Este caso se analizará oportunamente.

12 Conforme surge del memorando, estos servicios consistían en la corrección de defec-

vinculados a un *software*, la DNI expresó que la contraprestación recibida por tales servicios es un beneficio empresarial de acuerdo al CDI con Alemania y, como tal, solo gravado por este último país salvo que la firma tenga un establecimiento permanente en Argentina al cual tales rentas le sean atribuibles.

Por añadidura, y como se verá oportunamente, cierta jurisprudencia ha justificado la potestad tributaria de Argentina sobre rentas originadas en el procesamiento de información en una base internacional de datos, argumentando que la fuente está dada por la existencia de un sistema informático que es utilizado económicamente en el país y asimilado a una asistencia técnica, esgrimiendo la utilización económica como elemento de vinculación de los beneficios por asesoramiento técnico.

A su vez, debe diferenciarse entre asistencia técnica y el *know-how*. En tal sentido, en los comentarios al Modelo de CDI de la OCDE se diferencia el concepto de asistencia técnica del de *know-how*, indicando en el comentario al art. 12, numeral 11 que en la provisión de *know-how* “no se requiere que el otorgante tome parte en la aplicación de las fórmulas entregadas al beneficiario y que no garantiza el resultado de las mismas”, mientras que en el servicio de asistencia técnica, por el contrario, “una de las partes asume por sí misma el deber de aplicar sus habilidades para ejecutar un trabajo a pedido de la otra parte”.

Por otro lado, la doctrina local ha definido el término “asistencia técnica” incluido en muchos de los CDI suscriptos por la República Argentina como el servicio por el cual

la empresa asistente se obliga a poner al servicio de la otra parte —además de conocimientos y experiencia— su colaboración, mediante personal altamente especializado, y a prestar el concurso técnico necesario para la producción (...) la empresa asistente asume una obligación de hacer que conlleva la producción de un resultado. (Levene, 2001, p. 7)

tos del *software*, mejoras, acceso a sus actualizaciones, soluciones a problemas técnicos que pueda presentar en sus funciones habituales y su mantenimiento e instalación.

Luego del desarrollo doctrinal, resulta práctico poner un simple y sencillo ejemplo de asistencia técnica.

Uno de los casos más comunes en los cuales se da la asistencia técnica es entre compañías vinculadas, cuando desde la casa matriz se envía a trabajadores al país de residencia de la filial o subsidiaria a fin de brindarles capacitación acerca de un programa de computación a utilizar por el grupo empresario. Un ejemplo jurisprudencial de asistencia técnica es la coordinación y capacitación de personal técnico para la instalación de una red de comunicación. Las rentas derivadas de la transmisión de conocimiento que implica este asesoramiento recibirán el tratamiento fiscal analizado en el presente trabajo.

Como conclusión, la doctrina sostiene que los servicios de asistencia técnica requieren:

- la transmisión de conocimientos o experiencias empíricas, distinta de la ejecución de una tarea material;
- que el prestador se obligue a poner al servicio de la otra parte la colaboración, mediante personal altamente especializado, y a prestar el concurso técnico necesario para la producción (o la actividad de servicios) en el sentido de asumir responsabilidad o garantizar un resultado vinculado a su actividad;
- que tengan por objeto solucionar problemas concretos del usuario o la implementación o puesta en marcha de una operación o actividad (finalidad habitual de la asistencia técnica), que excede la mera disponibilidad de un medio tecnológico que complementa la gestión comercial de la empresa (Yemma y Rajmilovich, 2015).

4. Cuestiones controvertidas en materia de asistencia técnica

A continuación se analizarán las principales problemáticas que surgen acerca de la asistencia técnica. Así, se verán los principales pronunciamientos de la justicia y de la doctrina al respecto y las cuestiones que suscitan mayor controversia.

4.1 Delimitación jurisprudencial del concepto

4.1.1 Concepción amplia del asesoramiento técnico: Fallo

*Nestlé*¹³

La AFIP declaró que los pagos hechos por la S.A. Nestlé de Productos Alimenticios a sociedades radicadas en el exterior estaban alcanzados por el impuesto a los réditos (períodos 1965/1969) y de emergencia (1965/1968) y sujetos a retención de acuerdo con lo previsto por el art. 62, inciso 1 de la Ley 11682 (T.O. 1960 y modificaciones), por entender que tenían causa en el “asesoramiento” al que dicha norma se refiere.

Apelada la DO, el TFN excluyó de la calificación de “asesoramiento” los proyectos de edificios y nuevas instalaciones, así como los análisis de muestras de productos, y revocó la resolución apelada.

Por el contrario, la CNACAF estimó que el hecho de no ser estas tareas el complemento de regalías llevaba a incluirlas en el concepto de “asesoramiento”, comprensivo de situaciones en las que no se pactan aquellas, pero en las que igualmente se goza de ayuda técnica, instrucción o asesoramiento para obtener el rédito. Así, revocó lo resuelto por el TFN y confirmó la DO.

Llegado el caso a la CSJN, esta confirmó lo resuelto por la CNACAF, aludiendo al concepto amplio del asesoramiento y su finalidad antielusiva al sostener:

Que la exégesis del a quo, pese a su apartamiento del sentido literal del substantivo “asesoramiento” de que se vale la norma, resulta así haberle asignado el que más se adecúa a la antedicha finalidad, toda vez que ella no se lograría por completo si no se reputara alcanzado todo pago al exterior por asistencia técnica independiente de la concesión del uso de patentes o marcas retribuidas mediante regalías. Por otra parte, el hecho de referirse el texto que se interpreta, al asesoramiento cualquiera sea su índole, coadyuva a conferirle el cuestionado alcance, comprensivo de todo aporte o asistencia técnica, con la salvedad ya apuntada en cuanto a las retribuciones que constituyen regalías.

13 CSJN, *SA Nestlé de Productos Alimenticios s/apelación -impuesto a los réditos y de emergencia*, Fallos: 301:86, 15/02/1979.

De este fallo señero se desprende que

[s]e configura el asesoramiento no solo cuando medie una instrucción o indicación acerca de un conocimiento específico para su aplicación o utilización por parte de quien lo recibe, sino también, cuando se brinda directamente la prestación de un servicio o una locación de obra, tal el caso de los planos y el análisis de muestras, situaciones en las que claramente no existe una enseñanza sino el desarrollo de una labor técnica que si bien se realiza íntegramente en el exterior, tiene su aplicación o utilización en el país. (Forcada, 2013, p. 10)

4.1.2 Servicios de intermediación y asistencia técnica: Fallo *Rovafarm*¹⁴

En lo que aquí interesa, la AFIP determinó el IG de la actora por no haber actuado en 1999 como agente de retención de los beneficiarios de pago en el exterior. A su vez, se habían impugnado ciertos gastos realizados por el presidente de la empresa y por el señor Luis Carlos Basso, quien prestaba servicios de intermediación para la actora, por no resultar necesarios para mantener y conservar las ganancias gravadas.

El TFN confirmó la DO. Para ello, sostuvo que las ganancias obtenidas por el señor Luis Carlos Basso por los servicios de intermediación referidos son de fuente argentina y, por ello, la empresa actora debió haber actuado como agente de retención en los términos del actual art. 102 de la LIG.

En su voto, el vocal Urresti sostuvo que esos servicios configuraban un supuesto de “asesoramiento técnico”, pues la función del proveedor situado en el extranjero reputaba en ventajas competitivas respecto del producto final que Rovafarm Argentina elaboró dentro del territorio nacional.

Por su parte, la doctora Adorno también consideró que las ganancias obtenidas por el señor Basso eran de fuente argentina, pues

14 CNACAF, Sala V, *Rovafarm Argentina SA y otro c/DGI y otro s/recurso directo de organismo externo*, 19/02/2015.

los importes pagados constituían una contraprestación por la utilización económica del servicio, que se exteriorizaba en la obtención de mejores precios en la compra de materias primas, lo cual había generado importantes beneficios para el contribuyente.

Con respecto a los gastos realizados por el presidente de la empresa Didier Postaire y por el señor Luis Carlos Basso, el TFN confirmó el ajuste realizado por el fisco, toda vez que la actora no había podido acreditar que los gastos solventados por ellos —con la tarjeta de crédito corporativa de la empresa— hayan sido realizados para obtener, mantener o conservar la fuente o la renta gravada.

La actora apeló la sentencia ante la CNACAF. En su memorial, señaló que la actividad de su empresa consiste en la elaboración de productos farmacéuticos a partir de tráqueas y/o cartílagos de vacunos y aves para su posterior venta en el mercado local y, mayormente, al exterior. Expresó que el proceso de elaboración se lleva a cabo sobre la base de materias primas importadas que la empresa obtiene de proveedores en el exterior, a través de la intermediación del señor Luis Carlos Basso. Sostuvo que esas tareas de intermediación son realizadas íntegramente en el exterior y no implican asesoramiento técnico ni transferencia de conocimiento alguno. Además, señaló que el hecho de que su parte haya obtenido un beneficio a partir de los servicios de intermediación prestados por el señor Basso no implica la existencia de “asistencia técnica” ni de “asesoramiento”.

En consecuencia, afirmó que la renta obtenida por el señor Luis Carlos Basso es de fuente extranjera y que el ajuste realizado por el fisco, en razón de que su parte habría omitido retener los importes correspondientes al IG de los pagos percibidos en calidad de beneficiario del exterior, debía ser revocado.

Con respecto a los gastos realizados por el señor Basso con la tarjeta de crédito corporativa de la empresa, la actora señaló que responden a estadías de hotel, pasajes de avión, comidas y alquileres de automóviles realizados en lugares donde se produjeron contactos con potenciales proveedores de insumos y materias primas importadas. Sostuvo que en las actuaciones se demostró el vínculo existente entre el señor Basso y la empresa actora y que ni el fisco nacional ni el Tribunal Fiscal han cuestionado la veracidad o cuantía de los gastos. Además, entendió que lo resuelto por el Tribunal Fiscal resulta

contradictorio, pues consideraba que los servicios prestados en el exterior resultaron en un beneficio económico para su parte, pero, al mismo tiempo, negaba que los gastos realizados por aquel en el exterior tuvieran vinculación con la obtención las ganancias de fuente argentina, gravadas por el impuesto.

Llegado el caso a la CNACAF, esta estableció que la cuestión en debate residía en verificar si los servicios prestados por la firma Basso Asesoría Comercial Ltda. constituían o no “asesoramiento técnico”, a los efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 12 del CDI suscripto entre Argentina y Brasil. Dicho artículo establece que

las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procede y de acuerdo con la legislación de este Estado.

La Cámara destacó que

[e]n la definición dada por el INTI en la Resolución 13/1987 (BO del 18/05/1987) respecto del artículo 93, inciso a), apartado 1º, de la ley del impuesto se señala que el término #asesoramiento técnico# comprende a aquellos servicios de asistencia técnica ingeniería o consultoría brindados conforme a 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 determinadas.

(...)

Asimismo, se ha señalado que por asistencia o asesoramiento debe entenderse 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, 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 elaboran o transmitan (...). Asimismo, se ha expresado que no

constituye asesoramiento la realización de una tarea material, o la ejecución de las acciones recomendadas.

Con respecto a las transferencias realizadas por la empresa actora a la firma Basso Assesoria Comercial Ltda., radicada en Brasil, destinadas al señor Luis Carlos Basso e impugnadas por la AFIP, la CNACAF dijo que no se encontraba controvertido que esa empresa fuera un sujeto no residente, a los fines del IG, y que las tareas o servicios que prestaba, es decir, la búsqueda de nuevos proveedores de materias primas para la empresa actora, se realizaban íntegramente fuera del territorio nacional.

A continuación, la CNACAF sostuvo:

De las constancias agregadas a las actuaciones administrativas no surge que los servicios retribuidos a la firma Basso Assesoria Comercial Ltda. hayan implicado una transferencia de conocimientos o la elaboración de algún tipo de dictamen o recomendación a los efectos de adquirir las materias primas importadas por la actora. En efecto, de la documentación agregada, concretamente de las copias de los “fax” y conocimientos de embarque agregados a fs. 49/75 surge que el señor Basso actuaba como un intermediario de la empresa Rovafarm Argentina S.A. en Brasil, a los fines de que esta pudiera adquirir, en el exterior, la materia prima necesaria para la elaboración de los productos en el territorio nacional (...) y que esas tareas no constituyen supuestos de “asistencia técnica o asesoramiento”, a los efectos de determinar la fuente de la renta generada por la actividad de la firma Basso Assesoria Comercial Ltda., tal como lo sostiene el Fisco Nacional, en los términos del artículo 12 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Teniendo en cuenta que la actividad desarrollada por la empresa Basso Assesoria Comercial Ltda. no configuraba asistencia técnica o asesoramiento, estableció que

[l]os pagos que se le realizaron constituyen ganancia de fuente extranjera que no deben ser subsumidos en el supuesto previsto en el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición al que se hizo

referencia, sino considerados como “beneficios de las empresas”, es decir, en los términos del artículo 7 de ese Convenio. En esta norma se establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese mismo Estado (en el caso, la República Federativa de Brasil), excepto que la empresa lleve a cabo negocios en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en éste; circunstancia que no ha sido invocada ni probada por el Fisco Nacional.

Así, la CNACAF revocó la sentencia del TFN y la DO en este aspecto. Lo mismo hizo respecto de los gastos realizados por el presidente de la empresa Didier Postaire y por el señor Luis Carlos Basso. Para así resolver, sostuvo que

[e]l contribuyente ha logrado acreditar que los gastos correspondientes a tickets aéreos del presidente de la compañía y su familia, deducidos del ejercicio correspondiente al año 1998, configuran gastos en favor de los empleados en los términos del artículo 87, inciso g), y que por ello, pueden ser deducidos de las rentas de tercera categoría.

(...)

Por lo demás, cabe señalar que “el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata. En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva, para aceptar o no su existencia y su magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad”.

De este interesante fallo surge que la actividad de intermediación no constituye asesoramiento o asistencia técnica, siendo así la renta de fuente extranjera. En efecto, no se puede asumir que en cualquier servicio prestado desde el exterior hay asistencia técnica.

Acerca de este fallo, la doctrina ha dicho:

No se puede asumir que en cualquier servicio prestado desde el exterior hay “una suerte de asistencia técnica o similar”, como se ha pretendido sostener en casos puntuales (ej. causa “Aerolíneas Argentinas” o en el mismo voto de uno de los vocales del Tribunal en la causa que se analiza, argumento que en esencia fue impulsado por el Fisco en sus determinaciones).

(...)

En suma, la Cámara Federal retorna a la buena senda interpretativa en materia de fuente y la configuración de los casos de excepción relativos a los servicios de asistencia técnica prestados desde el exterior (art. 12, segundo párr. ley), restando que la Corte Suprema de Justicia se expida sobre la cuestión. (Yemma y Rajmilovich, 2015, p. 15)

4.1.3 Coordinación de personal y capacitación: Fallo TSA¹⁵

La AFIP emitió una DO a la actora en virtud de que constató que esta dedujo en forma improcedente una factura emitida por TSI (empresa controlante de la actora) en razón de no encontrarse inscrita en el INPI el respectivo acto jurídico en concepto de asistencia técnica, de acuerdo con lo establecido en la LTT.

La actora apeló la DO ante el TFN. Adujo en su defensa que no se trataba de un contrato de transferencia de tecnología, sino de meros trabajos de reparación y, a tales efectos, ofreció como prueba oficios a la Dirección Nacional de Migraciones y a TSA Spectrum International NV en los que se informaron los trabajos realizados por TSI, consistentes en la instalación de redes de comunicación de estaciones de control afectadas a su actividad y las personas que los efectuaron.

Asimismo, el INPI informó que “la mera orden de compra resulta insuficiente para evaluar la existencia de transferencia de tecnología en los términos de la ley 22.426 y/o Decreto 580/01 y/o Resolución INPI N° 328/05” y agregó que, conforme surge de la normativa vigente, todo particular y/o empresa debe cumplimentar al momento de solicitar el registro ante esa dirección una declaración

15 CNACAF, Sala IV, *TSA Spectrum de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 29/03/2016.

jurada y acompañar el contrato suscrito entre las partes o acreditar su existencia.

El TFN observó que de la factura objeto de la litis surgía claramente que las tareas consistieron en “coordinación del personal técnico para el marco de la instalación y capacitación, instalación de la red de comunicación, asistencia técnica para la instalación de estaciones y la puesta en marcha de vehículos y capacitación del personal técnico”.

Así, el TFN revocó la DO en lo que aquí interesa por considerar que no correspondía la inscripción en el INPI.

La CNACAF revocó lo resuelto por el TFN y confirmó, por ende, la DO. Para así decidir, sostuvo que

[s]e comparte la conclusión a la que arribó el Dr. Urresti en su voto en disidencia en cuanto a que los servicios detallados en la factura se ajustan a lo establecido por la legislación y al no haber sido inscripto el respectivo acto jurídico en concepto de asistencia técnica en el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) se debe aplicar lo dispuesto en el art. 9º de la ley 22.426 en cuanto a que la falta de inscripción implica que no podrán ser deducidos a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados será considerada ganancia neta del proveedor.

4.2 Servicios realizados en el exterior y utilizados en el país

4.2.1 Fallo *Aerolíneas Argentinas*¹⁶

En cuanto a la plataforma fáctica, la CNACAF expresó que la actora firmó con Amadeus Marketing SA (residente fiscal en Madrid):

... un “Contrato de Transportador Participante” y un “Contrato de Usuario al Sistema Amadeus”, respectivamente, en los que a modo de introducción se define al Sistema de Distribución Global de Viaje Amadeus, conocido como “Sistema Amadeus”, como un medio de distribución y de reservas totalmente automatizado con capacidad de proveer información, comunicación, reservas, emisión

16 CNACAF, Sala I, *Aerolíneas Argentinas c/DGI*, 05/02/2008.

de billetes de pasaje, distribución y funciones relacionadas, a nivel mundial, por y en representación de sus líneas aéreas fundadoras y socios (afiliados de Amadeus) y transportadores participantes y que dentro de las obligaciones y derechos del participante se establece (art. 2.A del primer contrato) que Aerolíneas deberá proveer a Amadeus todas las revisiones de sus servicios de información provistos a pasajeros, incluyendo datos provisorios de cambios de horarios y tarifas, aclarando que si el participante desea hacer uso del “sistema de referencia directa (DRS)” —lo que está definido como “un despliegue estático contenido en el sistema Amadeus y usado para comunicar a los suscriptores de Amadeus determinada información perteneciente al participante incluyendo, pero no limitado, a instrucciones de apoyo tarifario, información de marketing, procedimientos e informaciones especiales de solicitud”—, el participante será responsable del ingreso y actualización de su DRS, debiendo instalar terminales del sistema Amadeus en una o más de sus oficinas, aclarando que de ser así, estas instalaciones de equipos estarán sujetas a un acuerdo por separado que cubrirá el alquiler o compra del equipo, así como los costos de conexión y comunicación (art. 2.A.5). A su vez en el artículo 4 de dicho contrato, se establecen cuáles serán los cargos por los que la recurrente deberá pagar a Amadeus Marketing SA.

Acerca del segundo de los contratos, denominado “Contrato de Usuario al Sistema Amadeus”, se aclaró que el “Sistema Amadeus”

[c]omprende el sistema de “hardware” y “software” de distribución e información de viajes computarizado, desarrollado, operado y distribuido por Amadeus a través del Sistema Central de Amadeus, el que es operado o controlado por Amadeus. Dentro de los servicios ofrecidos por el sistema se halla el de facilitar a las oficinas de la recurrente (ATO/CTO) la creación del registro de nombre del pasajero (PNR) en el sistema central y acceso para realizar modificaciones y servicios a todos los PNR que contengan un segmento de recorrido efectuado por Aerolíneas, brindándole una funcionalidad única al nivel del Sistema Central (art. 2) y en sus artículos 5 y 6 se establecen los cargos a abonar por cada una de las prestaciones.

Sentada la plataforma fáctica, cabe mencionar que el TFN sostuvo que

Aerolíneas Argentinas SA ha contratado un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que opera como una asistencia técnica, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas Argentina SA a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible para Aerolíneas Argentinas SA y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional, pagando por ello un precio determinado.

A continuación, el TFN expresó que

[e]n el caso de autos existe una empresa del exterior que otorga al cliente nacional una licencia que autoriza a este último a usar el “software” para su propia empresa, pero no puede copiarlo ni modificarlo por sí mismo, sino que para ello debe brindar la información a la empresa del exterior que es la que, dentro del servicio que presta, se encarga de adaptar la información para que los posibles pasajeros puedan concretar sin trabas las reservas deseadas; lo que significa que el resultado obtenido va más allá del que podría generarse a través del simple uso de un “software” provisto por un tercero. Que, en consecuencia, no se otorga al abonado la concesión de uso del programa, tal como lo indica el apoderado de Amadeus Marketing SA en el informe obrante a fojas 730/732 de autos, sino que se lo hace partícipe en el uso de un servicio que se presta a través de él... (...)

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, 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 y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional, pagando por todo ello un precio determinado.

Como conclusión, el TFN expresó:

Es precisamente la utilización económica (de cosas o derechos, materiales o no) que Aerolíneas Argentinas hace en el país de esa prestación, globalmente considerado y no el uso de 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 de impuesto a las ganancias...

Llegado el caso a la CNACAF, esta expresó:

La recurrente ha obviado que en la resolución que trajo por vía de recurso a conocimiento del Tribunal Fiscal se consigna con toda claridad que a fin de realizar la venta de pasajes ARSA utiliza un sistema computarizado de reservas que a partir de un software permite en cualquier parte del mundo conocer la disponibilidad de plazas de los distintos vuelos de las empresas aéreas, posibilitando reservar un lugar en un vuelo determinado para un posible pasajero, incluyendo la preferencia de asientos, comida, condiciones especiales de salud, etc. permitiendo además preparar la emisión de los boletos de vuelo.

La contribuyente sostuvo en su memorial de agravios que la DO realizaba una extensión analógica del hecho imponible. Al respecto, la CNACAF estableció que

... deviene menester desestimar el aserto de la actora referente a que la expresión formulada por el tribunal de la especialidad —relativa a que lo que ha contratado Aerolíneas Argentinas es un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que, en lo sustancial, opera como una asistencia técnica—, constituye “una interpretación analógica del hecho imponible pues en ninguna parte de la legislación del gravamen (así como de sus reglamentaciones) se prevé el acceso a una base de información como una ‘asistencia técnica’”.

En cuanto al agravio central articulado por la actora relativo a que la renta de Amadeus se genera cuando se procesa efectivamente una reserva, o sea, cuando Amadeus presta un servicio y el beneficiario

de la renta está domiciliado en el extranjero, los bienes generadores de la renta se encuentran en el extranjero y, por último, la actividad generadora de la renta (el procesamiento de la reserva) se realiza en su totalidad en el extranjero, la CNACAF sostuvo que

... resulta necesario establecer, se reitera, si el servicio prestado por el residente en el extranjero resulta aprovechable en función de la actividad económica de la actora.

En orden a tal propósito, no cabe soslayar que, contrariamente a lo que predica la actora, que para establecer el mentado recaudo, no procede limitar su consideración al mero procesamiento de una reserva la que, como se tiene visto, se efectúa fuera del territorio nacional (...) lo cierto es que 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.

Así, la CNACAF entendió que los importes facturados por la firma del exterior a Aerolíneas Argentina SA constituyen rentas de fuente argentina, toda vez que la utilización económica del servicio prestado se realiza en Argentina. Este fallo fue criticado por la doctrina:

La propia Administración Federal de Ingresos Públicos, en el dictamen 35/2002, sostuvo que no constituyen asistencia técnica los pagos realizados en virtud de un contrato de locación de servicios a un beneficiario del exterior que haga modificaciones en un software que se utiliza en el país.

El derecho de acceder a una base de información —que es lo que ocurre en el caso en cuestión— no implica una labor intelectual, pues no hay consejo, instrucción, advertencia ni enseñanza que permita la aplicación de conocimientos o experiencias sobre determinados temas. Simplemente se brinda el servicio de un sistema automatizado de reservas.

Lo que motiva el pago de la contraprestación por parte de AA no es el acceso al sistema, sino el procesamiento efectivo de una reserva, actividad que se genera en el exterior.

Se observa en la causa que no existe licencia de software por parte de Amadeus. (Martín, 2009, p. 2)

A modo de conclusión, el mismo autor sostuvo que

... no existe asesoramiento alguno, pues no se genera por parte de Amadeus una opinión hacia AA. Ello, a fin de evaluar la procedencia del artículo 12 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por su parte, la provisión de información no implicaría transmisión de conocimientos o “*know how*”, quedando vedada la posibilidad de aplicar el régimen fiscal sobre la transferencia de tecnología.

(...)

Lo que, en nuestra opinión, genera un exceso interpretativo que viola el principio de legalidad es que la asistencia técnica que se pretende imputar no está comprendida dentro de la definición de fuente argentina antes mencionada. Ello es así pues los bienes generadores de la renta están ubicados en el exterior, y asimismo la actividad generadora de renta —es decir, el procesamiento de la reserva— se realiza en el exterior. No interesa determinar la utilización económica de un servicio cuando no se genera ganancia de fuente argentina. Pretender la tributación sería crear tributos por extensión analógica.

Para ello debería ampliarse por vía legislativa el concepto de fuente a los servicios prestados en el exterior con utilización económica en el país, como ocurre con Brasil y Uruguay (en ese país, la retención sobre tales prestaciones procede si se permite el crédito de impuesto en el país del beneficiario).

Esperamos que, a fin de respetar la validez del principio de legalidad, se reanalice —por parte de las autoridades judiciales— la validez legal de los elementos esbozados. Ello es así pues existen numerosas situaciones de prestaciones realizadas en el exterior y utilizadas económicamente en el país que, bajo una inadecuada aplicación del principio de fuente, podrían verse afectadas con esta nueva jurisprudencia. (Martín, 2009, p. 4)

Respecto de este fallo, afirma Forcada (2013):

En forma implícita, pero clara, estos fallos han acudido a la teoría del beneficio económico como supuesto teórico de justificación de la sujeción tributaria, noción que 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. Esta es una noción propia de la legislación comparada que, reiteramos, no ha sido incorporada a la LIG. (p. 17)

4.2.2 Fallo *Austral Líneas Aéreas*¹⁷

La plataforma fáctica es igual a la del caso previamente analizado. En el TFN se llevó a cabo una pericia, que sostuvo que

[e]l sistema Amadeus consolida la oferta de muchas compañías: horarios, disponibilidad, tarifas, precios. El sistema consiste en la operación de una base de datos permanentemente actualizada a través de la cual se brindan servicios a terceros en materia de reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles. Está estructurado desde el punto de vista técnico en diversos recursos materiales y humanos, que pueden dividirse en un sistema central la realización de reservas (...) Amadeus tiene oficinas en un gran número de ciudades, pero las tres más importantes son Madrid (España) donde reside “Amadeus Marketing”, lugar donde se definen y comercializan los productos y servicios que ofrece mundialmente Amadeus; Sophia Antípolis (Francia), lugar donde se concentra el centro de desarrollo de Amadeus, sus analistas de sistemas y programadores; Erding (Alemania), sitio donde se encuentran los computadores centrales en los que se procesa la totalidad de las transacciones del sistema (...) Amadeus no cobra por el servicio de colocar en sus pantallas esta información pero, por otro lado, también se beneficia, porque hace a su sistema más atractivo para captar usuarios; así,

17 CNACAF, Sala V, *Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA)*, 02/06/2009.

Austral pone sus vuelos a disposición de los agentes de viaje de todo el mundo cubierto por la distribución de Amadeus, aun cuando no puede usar los programas ni efectuar modificaciones a las bases de datos; es a través de este contrato que Amadeus factura a Austral por las reservas procesadas por solicitud de agencian de viaje (...) Amadeus no recibe remuneración alguna por brindar el acceso a la base de datos, que se puede consultar tantas veces como se quiera (con una serie de limitaciones). En cambio, se genera la obligación de pago a Amadeus cuando se procesa una reserva.

Con base en lo expuesto por el perito en su informe, el TFN expresó que lo que contrató Austral

es un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos ubicada en el exterior; no habiendo, por lo demás, elementos suficientes —tal como se ha visto— que denoten la concesión de uso de un “software”.

Así, el TFN concluyó:

Sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas de marras como un servicio que, tal como se ha señalado reiteradamente, se encuentra prestado desde el exterior y siendo ello así ante la ausencia de un establecimiento permanente en el país de la empresa radicada en España, cabe sostener que el Estado Argentino carece de potestad tributaria sobre estas operaciones.
(...)

El uso de una base de datos ubicada en el exterior no participa del concepto de asesoramiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del gravamen y en lo atinente al Memorando 705/2000 el criterio allí sentado no resulta atendible, toda vez que no se encuentra acreditado que dentro del precio que se paga exista una porción del mismo que retribuya el uso de un programa ordenador para el acceso a la prestación ya que Amadeus no recibe remuneración alguna por brindar el acceso a la base de datos sino solamente cuando se procesa una reserva.

La CNACAF revocó el fallo del TFN, en consonancia con lo resuelto en *Aerolíneas Argentinas*. Para así resolver, expresó que

Amadeus Marketing SA brinda a la actora la posibilidad de incorporar a su sistema de reservas por Internet los productos que ella estime conveniente. Para ello Amadeus SA proporciona a Austral la asistencia técnica para que los mismos puedan ser adquiridos por diversas agencias de viaje. Es decir, que más allá de que la actora intente suscribir su relación contractual con Amadeus Marketing al mero ofrecimiento de sus servicios, ello no podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de esta empresa la asistencia técnica correspondiente para realizarlo y, producto de ello, es que como retribución Austral le abona ante la concreción de una reserva (...)

Cabe concluir que Austral contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior y la ausencia de un establecimiento permanente de la empresa en el país no le quita al Estado Argentino potestad tributaria, ya que del mismo expediente surge que Austral ha obtenido un aprovechamiento del servicio brindado 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.

4.2.3 Resolución (SDG TLI) 47/2017

En primer lugar, cabe mencionar que los conceptos que son considerados como renta de fuente argentina están establecidos en el art. 5 de la LIG.¹⁸

Además, hay otras rentas que, si bien no cumplen con el concepto

18 “Art. 5: En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular, o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

dado por el art. 5, son igualmente ganancias de fuente argentina por estipularlo expresamente la LIG. A modo de ejemplo, puede mencionarse el art. 12 de la LIG en referencia al asesoramiento técnico.

En la consulta objeto de la resolución 47/2017, la compañía consulta si los servicios informáticos basados en la nube que presta en el exterior a sujetos locales no comprenden servicios de asesoramiento, ni transmisión de conocimiento de ninguna índole ni licencia de *software* o cesión de uso de *software*, de manera tal que los pagos efectuados por los sujetos locales, usuarios de dichos servicios, constituyen una ganancia de fuente extranjera obtenida por un residente en el exterior, no estando sujetos a retención del impuesto a las ganancias.

Del dictamen surge que el sujeto consultante es residente del exterior, siendo su objeto la prestación global de servicios de nube, permitiendo a sus usuarios acceder al poder de procesamiento y capacidad de almacenamiento sin una inversión significativa de capital propio. En este sentido, precisa que no es propietario de ningún centro de almacenamiento de datos, por lo que subcontrata con grandes centros de almacenamiento de datos y pequeños grupos de servidores en diferentes ubicaciones alrededor del mundo para prestar sus servicios.

En respuesta al tema consultado, la AFIP expresó que

[l]as prestaciones descriptas por la consultante no involucrarían la transmisión de conocimientos o experiencia para la toma de decisiones que permita calificar a esos servicios de nube como asesoramiento técnico comprendido en el artículo 12 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), ni la transferencia de intangibles que puedan asimilarse a bienes, sino que la operatoria consultada solo abarcaría, en principio, la prestación de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos locales.

(...)

Considerando que se identifican dos operaciones diferentes, por un lado la prestación efectuada por las sociedades locales a la del exterior, y por otro, las prestaciones efectuadas por esta última a usuarios locales, no se verificaría, respecto de las prestaciones realizadas por la sociedad extranjera, el nexo territorial requerido por el artículo 5

de la ley del gravamen, y consecuentemente, las rentas provenientes de los servicios de nube no resultarían alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

Acerca de esta resolución, la doctrina ha dicho:

Sin lugar a dudas, un importante antecedente con el cual coincidimos plenamente y que reafirma que las prestaciones de servicios informáticos basados en la nube, o base de datos prestados desde el exterior, no son de fuente argentina, dado que no constituyen asesoramiento o asistencia técnica.

De alguna manera, este dictamen viene a reafirmar técnicamente al Organismo Fiscal, luego de que en años anteriores nos viéramos preocupados por la discusión que suscitó Amadeus.

Esperemos que, a la luz de estas conclusiones, se revea el tema Amadeus a fin de que, en ese caso, se llegue a la conclusión de la improcedencia de la existencia de asesoramiento técnico para seguridad jurídica de todos los contribuyentes. (Amaro Gómez, 2018, p. 3)

Así, de esta resolución se desprende que, cuando solo se presta un servicio sin transmisión de conocimiento que implique asistencia técnica, no se trata de una regalía, sino de beneficios empresariales de renta extranjera, no debiendo inscribirse el contrato en el INPI.

4.3 Retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior

Respecto de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, el decreto 862/2019 establece:

A efectos de lo dispuesto por el inciso m) del artículo 92 de la ley, sólo será deducible el OCHENTA POR CIENTO (80 %) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones establecidas en el último párrafo del artículo 24 de la ley. La limitación prevista en el párrafo anterior procederá tanto para las empresas independientes como para las empresas vinculadas.

Respecto de estas últimas, dicha limitación será aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la ley, sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

A continuación se analizarán casos de jurisprudencia en los cuales el objeto del juicio son dichas retribuciones.

4.3.1 Fallo *Cosméticos Avon*¹⁹

Por contrato reformulado el 01/01/2001, que modificó el contrato original del 01/01/1980, la firma extranjera Avon Products Inc. le otorgó a Avon, sociedad constituida en Argentina, una licencia exclusiva para utilizar las marcas y la información técnica para fabricar, hacer fabricar y vender los productos licenciados dentro del territorio nacional, pudiendo la local consultarle, en cualquier momento, aspectos referidos a la información técnica y enviar a su cargo una cantidad razonable de funcionarios para realizar consultas y recibir capacitación.

En contraprestación por dicha licencia, Avon convino pagar una regalía del 3% de sus ventas netas por todos los productos licenciados vendidos durante cada período anual.

Respecto de este contrato, en el período fiscal 2004 Avon dedujo el 80% de las retribuciones abonadas a Avon Products en concepto de marcas, y el 100% —es decir, sin aplicar la previsión legal enunciada— por las retribuciones correspondientes a la asistencia técnica.

En la DO, y en lo que a este tópico se refiere, frente a dicho contrato la AFIP sostuvo que la actora transmitió una “marca” bajo la modalidad “cesión de uso o explotación”, mediante una combinación de determinados elementos presentes en los “contratos de licencia” y de “franquicia”, ya que en el contrato respectivo, además de otorgarse la licencia para la utilización de la marca, también se transmitieron los conocimientos y técnicas necesarios a los efectos de la fabricación, venta y distribución de los productos licenciados. Así, la AFIP ajustó, entre otros conceptos, el 20% de la deducción

19 CNACAF, Sala III, *Cosméticos AVON SACI c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 29/10/2019.

del gasto efectuado por Avon en concepto de regalías por tecnología abonadas a su casa matriz en el período fiscal 2004.

Contrario a la postura de la AFIP, en su apelación ante el TFN Avon consideró que se trataba de transferencia de tecnología, que involucra, entre otras cosas, la licencia de la marca, pero que implicaba algo mucho más comprensivo y extenso que ello, que es la transferencia del *know how* que hace a la fabricación de los productos y al desarrollo del negocio. De acuerdo con esta posición, sostuvo que a los pagos en concepto de asesoramiento técnico no le alcanzaba la limitación del 80% de la deducción en el IG.

A la hora de resolver, el TFN confirmó la DO, sosteniendo que

la tecnología se transmite mediante la transferencia, venta o licencia de derechos de la propiedad industrial o sea, en general, patentes y marcas. En segundo lugar, mediante la provisión de conocimientos técnicos (*know how*) referidos a procesos “secretos”, industriales, fórmulas, etcétera, mientras que en último término podríamos referirnos a la provisión de servicios técnicos y científicos bajo la forma de convenios acerca de la provisión de “show-how”, probablemente completados con el entrenamiento del personal.

A continuación, sostuvo el tribunal que

el contrato celebrado [entre Avon y Avon Products] es complejo e involucra tanto la transferencia de tecnología como el *know how*, e involucra asimismo algún asesoramiento técnico en forma aleatoria, es decir, que las expresiones usadas en el contrato no reflejan que obligatoriamente, deban prestar el asesoramiento, ni tampoco surge de las actuaciones administrativas la efectiva prestación del asesoramiento en cuestión, por lo que a juicio del suscrito debe confirmarse el ajuste efectuado por el Fisco Nacional.

Llegado el caso a la CNACAF, esta resumió el punto en controversia en que “... para el fisco esta licencia es ‘accesoria’ a la de la ‘marca’, mientras que para la actora ambas son ‘independientes’”.

Luego de analizar el contrato, la CNACAF revocó, en este punto, la sentencia del TFN y la DO, sosteniendo que

[l]a solución viene de la mano de la lectura e interpretación del mentado inciso m), en el contexto general de la ley del gravamen. El dispositivo alude específicamente a “marcas” y “patentes” pertenecientes a sujetos del exterior.

A partir de tal premisa puede sostenerse que, una interpretación exegética excluye cualquier otra licencia que se transmita, permitiéndole al receptor deducir el total del gasto.

Dicha solución, que aquí se propicia, se ve corroborada por la lectura integral de la ley del impuesto.

En efecto, según se puede advertir, cuando el legislador ha querido efectuar una descripción de carácter “enunciativa” de los bienes inmateriales, lo ha hecho sin vacilar.

(...)

Nótese que el caso que nos ocupa, por el contrario, la descripción es “taxativa”, ya que sólo refiere a “marcas y patentes”, sin incorporar ningún tipo de aditamento, como ser “otros activos similares”, “demás objetos”, “otros bienes inmateriales”, etc.

Ello conduce a interpretar que el límite a la deducción en cuestión únicamente alcanza a las retribuciones vinculadas con la explotación de las marcas y las patentes, quedando fuera de su alcance el resto de los bienes inmateriales.

Así, la CNACAF concluyó que la retribución por la explotación de los servicios de asistencia técnica transferidos por Avon Products a la actora es deducible en un 100%, lo cual fue confirmado por la CSJN.²⁰

4.4 Requisito de inscripción en el INPI

A fin de tratar este tópico, en forma introductoria se transcriben los artículos relevantes de la LTT.

ARTÍCULO 1°. — Quedan comprendidos en la presente Ley los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o

20 CSJN, *Cosméticos AVON SACI c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 04/04/2023.

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.

Acerca de este artículo, el decreto 580/1981 reglamentario de la LTT establece:

Artículo 1° — A los efectos de lo establecido en el Artículo 1° de la Ley se entiende por tecnología:

- a) las patentes de invención,
- b) los modelos y diseños industriales,
- c) todo conocimiento técnico para la fabricación de un producto o la prestación de un servicio.

ARTÍCULO 2°. — Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1° que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última, serán sometidos a la aprobación de la Autoridad de Aplicación.

ARTÍCULO 3°. — Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1° y no comprendidos en el artículo 2° de la presente Ley deberán registrarse ante la Autoridad de Aplicación a título informativo.

ARTÍCULO 8°. — Junto con los actos jurídicos que se presenten ante la Autoridad de Aplicación deberán consignarse con carácter de declaración jurada, los siguientes datos: nombre y domicilio de las partes, participación del proveedor en el capital social del receptor, descripción de la tecnología o marcas cuya licencia o transferencia es objeto del acto, cantidad de personal empleado por el receptor y estimación de los pagos a efectuarse. La falta de presentación de esta información hará aplicable lo establecido en el artículo 9°.

La doctrina expresa:

Una vez que el INPI analiza los contratos respectivos debería emitir un certificado, de conformidad con la resolución 13 del organismo, en el cual se determina el encuadramiento de las prestaciones respectivas, lo que establece la alícuota aplicable para la retención del impuesto.

(...)

Si la Autoridad de Aplicación deniega el certificado, por no cumplimentarse debidamente los requisitos, será de aplicación la retención prevista para el artículo 93, inciso h). (Fernández, 2017, p. 3)

4.5 Prohibición de deducción de gastos por falta de inscripción del contrato ante el INPI

La LTT establecía en su art. 9:

La falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2° o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectarán 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.

Así, este artículo establece que la falta de registración provoca dos consecuencias: la no deducibilidad de las prestaciones por parte del receptor y la calificación como ganancia neta del proveedor del monto total pagado.

Si bien la reforma legislativa operada a través de la Ley 27430 abrogó este precepto en su art. 81, resulta de aplicación para los períodos fiscales en los que la disposición se encontraba vigente.

Acerca de este artículo, la doctrina ha dicho que

[l]a derogación de la prohibición de deducir el gasto a los fines del impuesto a las ganancias, consecuencia de la falta de inscripción ante el INPI de los contratos que implican transferencia de tecnología, conlleva la aplicación del principio penal conocido como ley penal más benigna, en virtud del cual no podrá aplicarse tal prohibición a períodos fiscales anteriores a la vigencia de la mencionada derogación. (Lorenzo y Cavalli, 2018, p. 3)

A continuación se analizarán casos de jurisprudencia en los cuales el objeto del juicio es dicha prohibición.

4.5.1 Fallo *Cosméticos Avon*

En este caso ya analizado en el acápite anterior, uno de los puntos de la DO fue la impugnación de la deducción en el IG de los pagos efectuados con anterioridad a la presentación de los contratos en el INPI por los períodos fiscales 2001 a 2004.

En cuanto a la plataforma fáctica, cabe agregar que los pagos impugnados —de marzo a septiembre de 2001— fueron realizados en cumplimiento del contrato 9.301, mientras que los pagos desde octubre de 2001 fueron efectuados bajo su renovación: contrato número 9.428.

El TFN revocó la DO. Para ello, ponderó que el IG es un impuesto de ejercicio, de modo tal que les corresponde a las sociedades de capital realizar las imputaciones impositivas al año fiscal en el que termina el ejercicio anual. En el caso de Avon, era el 31 de diciembre, por lo que la deducción de los gastos resultaba procedente.

Sin embargo, la CNACAF revocó este punto de la sentencia del TFN y confirmó la DO, sosteniendo:

La circunstancia de que el legislador haya diseñado al IG como un gravamen en el cual los gastos se imputan a lo largo del período anual (ley de IG, art. 18), no empece a que, en el cumplimiento de tal manda, se deban adoptar los gastos que cumplan con los condicionamientos impuestos por el resto del ordenamiento legal vigente.
(...)

Que con relación a este segundo asunto, el cual, como se indicó, mereció la revocación del TFN, corresponde confirmar la sentencia —es decir, revocar el ajuste—, por los fundamentos expuestos, únicamente con relación a los pagos efectuados por Avon entre el 1/1/04 y el 9/6/04. Esto es así, debido a que los mismos resultan deducibles de las ganancias obtenidas por aquella, al hallarse debidamente inscripto en el INPI el Contrato N° 9428, renovado por el Contrato N° 10.587.

Por lo tanto, a criterio de la CNACAF, la inscripción tardía del contrato no permitía la deducción de los gastos, de conformidad con lo establecido por el art. 9 de la LTT.

Llegado el caso a la CSJN, esta adhirió al dictamen de la PGN y revocó parcialmente este punto de la sentencia con fundamento en que

... la Cámara omitió dar respuesta al argumento de la actora fundado en que los pagos de marzo de 2001 a septiembre de 2001 fueron realizados en cumplimiento del contrato 9.301 y bajo el certificado (INPI) 143/2001, mientras que recién los pagos de octubre de 2001 fueron efectuados bajo su similar 9.428, según la información brindada por el perito de parte designado por el Tribunal Fiscal, en respuesta no impugnada por el Fisco.

4.5.2 Fallo *Coca-Cola*²¹

El ajuste tuvo su origen en la deducción de gastos provenientes de la celebración de un contrato de transferencia de tecnología, firmado entre la actora y su controlante, Embotelladoras Coca-Cola Polar SA, sociedad de origen chileno.

La actora sostuvo que la AFIP incurrió en una contradicción originada en una errónea interpretación de la normativa aplicable, expresando que el CDI suscripto entre la República Argentina y la República de Chile no contiene requisito alguno de registración para la procedencia de la deducción, o bien especificación del momento en que debe practicarse.

A su vez, manifestó que el contrato se suscribió el 27/11/2000, que se inscribió “al solo efecto normativo” el 12/03/2001, que la factura por honorarios por los servicios prestados de acuerdo con el contrato en cuestión fue emitida el 12/04/2001 y que la declaración jurada que contiene la deducción del gasto fue presentada el 09/05/2001.

El TFN confirmó la DO. Para resolver, respecto del art. 9 de la LTT sostuvo que

[s]urge en forma palmaria que la falta de presentación del contrato ante la autoridad de aplicación —aun realizándose al solo efecto informativo— impide que se practiquen las deducciones a los fines impositivos. Por lo tanto, resulta claro que la actora gozaba de la facultad de deducir dichos gastos en el impuesto a las ganancias, recién a partir del 12/3/2001 —correspondiente al período fiscal

21 TFN, Sala B, *Coca Cola Polar Argentina SA*, 09/09/2005.

2001—, fecha en que se presentó e inscribió el acto jurídico de transferencia de tecnología de marras.

(...)

Que de lo expuesto se desprende que la actora, al inscribir el contrato celebrado con Embotelladoras Coca-Cola Polar Chile SA recién el 12/3/2001, no puede aplicar las deducciones pretendidas al período fiscal del año anterior a dicha inscripción —en este caso año 2000.

4.5.3 Naturaleza no sancionatoria de la norma: Fallo *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA*²²

La AFIP determinó de oficio las obligaciones tributarias de la Empresa Distribuidora de Energía Sur S.A. en el impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos 1997, 1998 y 1999. Para sustentar tales determinaciones, el ente recaudador entendió que no procedía la deducción de los pagos efectuados por la actora a su controlante del exterior, en tanto fueron realizados con anterioridad a la registración del contrato de asistencia técnica ante el INPI y, a su vez, consideró que debía aplicarse la presunción de ganancia neta del 90% según el actual art. 104, inc. i) de la LIG, en lugar de la alícuota del 60% prevista en el inciso a, punto 1 de dicho artículo.

El TFN confirmó las DO,²³ lo que fue a su vez confirmado por la CNACAF.²⁴ La actora interpuso un REX, en el que sostuvo que no existe en la ley del impuesto a las ganancias, ni en la ley de transferencia de tecnología, requisito temporal alguno para la registración del contrato. En ese entendimiento afirmó tener derecho al tratamiento fiscal como si hubiera realizado los pagos con posterioridad a su registro.

Llegado el caso a la CSJN, esta sostuvo

Que el argumento del recurrente —en el sentido de que la aplicación de los efectos previstos en el art. 9° de la ley de transferen-

22 CSJN, *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA c/DGI*, 02/03/2011.

23 TFN, Sala D, *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA*, 06/03/2006.

24 CNACAF, Sala V, *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA*, 18/12/2007.

cia de tecnología constituye una penalidad— no condice con que no existe acto administrativo sancionatorio alguno que castigue el incumplimiento de una norma legal. Antes bien, fue la propia conducta del contribuyente, la que motivó el encuadramiento de su situación impositiva a la luz de lo dispuesto en el art. 93 de la ley del impuesto y el art. 9° de la ley de transferencia de tecnología.²⁵

A ello, agregó:

Que a lo expresado cabe agregar que las normas aludidas no tienen naturaleza sancionatoria, pues no han sido establecidas para penalizar, prevenir o evitar la violación de disposiciones legales, sino que condicionan un tratamiento fiscal que resulta más favorable al contribuyente al cumplimiento de cierto recaudo que en la especie no fue observado en tiempo oportuno.

Que, por otra parte, el agravio de la recurrente fundado en que el acto de la autoridad de aplicación tendría, en su concepto, efectos retroactivos, carece de consistencia para alterar la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias en tanto el art. 93, inc. a, ap. 1°, de la ley del gravamen, establece una presunción de ganancia aplicable a los pagos a beneficiarios del exterior originados en contratos que cumplan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología “al momento de efectuarse los pagos”. En efecto, esa expresa previsión normativa denota que no resulta indistinto a los efectos de determinar el tratamiento impositivo el momento en que se cumplen los aludidos requisitos, en el caso, la registración del contrato respectivo.

Que de tal manera, se extrae como primera conclusión que el tratamiento impositivo en el que pretende encuadrarse la actora resultaba condicionado al cumplimiento de un recaudo, cuya omisión, deriva de la propia conducta discrecional de la accionante.

En cuanto al argumento de la actora de que la LTT no fija un plazo para registrar contratos, la CSJN consideró que tal argumento no era atendible,

25 Cabe destacar que la referencia al art. 93 de la LIG es el art. 104 con la redacción actual.

puesto que en el caso la inacción de la actora examinada a la luz del art. 93 de la ley del gravamen —esto es, al momento en que efectuó los pagos— y hasta que efectivamente registró el contrato de asistencia técnica ha excedido toda razonable pauta temporal, y aquella no ha expuesto ningún motivo atendible para justificarla.

Por último, la CSJN sostuvo que

la situación del sub examine es diferente de la considerada por esta Corte en la causa O.73.XLII “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva” —sentencia del 8 de abril de 2008— pues allí, el contribuyente, al momento de efectuar los pagos a los beneficiarios del exterior había registrado el contrato ante la autoridad de aplicación y, por tanto, lo único que se encontraba en tela de juicio era si resultaban exigibles los certificados que acreditaran los ulteriores alcances del contrato ya inscripto.

Así, la CSJN concluyó que si al momento de cancelarse la obligación con el prestador del exterior el contrato no había sido objeto de registración, la aplicación de la presunción reducida de renta del 60% no correspondía.

A su vez, la sentencia desecha la naturaleza sancionatoria de la disposición que obliga a cumplir con el recaudo de la inscripción, como también que la registración ante el INPI suponga el reconocimiento de efectos retroactivos frente a la letra del antes referido inciso a) del actual art. 104 de la LIG, que en su apartado 1 establece como condición que los requisitos de la ley de transferencia de tecnología estén cumplidos al momento de efectuarse los pagos.

Acerca de este fallo, concluye la doctrina:

Entendemos que resultará sumamente importante de tener en cuenta la conclusión de la CSJN ante situaciones que puedan justificar que al momento de pagar la asistencia recibida no se hubiera procedido a la registración del contrato.

Ello podría darse en la práctica si, por ejemplo, el acuerdo al que se arribó tiene carácter provisorio atento a que las partes continúan negociando algún aspecto colateral, siendo posible que se

acuerde que aquellas pudiesen plantear cuestiones complementarias y modificaciones que vayan más allá de los alcances esenciales de la prestación y del nivel de remuneración pactado; siendo que esta podría ser la situación vigente al momento de vencimiento fijado para un primer pago, la retención podrá practicarse en esa oportunidad considerando la tasa efectiva reducida aun sin haberse iniciado el trámite del registro, pero siempre que esta situación de excepción se encontrara fehacientemente documentada.

Por otro lado, debe tenerse presente que si este tipo de conceptos se paga a residentes en países con los que se han suscripto convenios para evitar la doble imposición, la mayoría de ellos contiene un artículo específico sobre “regalías” (o bien ello viene establecido por el Protocolo del Tratado), que requiere el cumplimiento de los requisitos de registración interna de los contratos, a los efectos de la aplicación de alícuotas reducidas. Es el caso del Convenio con España (art. 4, Protocolo) y disposiciones similares, en los suscriptos con Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Holanda, Reino Unido, Suecia y Suiza. (Gebhardt y Malvitano, 2011, p. 1)

Sin perjuicio de ello, la doctrina ha dicho que la prohibición de deducción prevista por el art. 9 de la LTT tiene naturaleza sancionatoria:

La condición de registración del contrato nació como una necesidad del Estado de contar con esa información, y la forma de ejercer coerción ante los particulares obligados a la registración para que procedieran a la misma fue la consecuencia de no admitir la deducción del gasto en el balance fiscal.

Es decir que la prohibición de deducir el gasto resultaba consecuencia directa del incumplimiento del deber de registrar el contrato.

Es claro, entonces, que la prohibición de deducir resultaba una “sanción” (en el plano fiscal) del incumplimiento a una obligación de hacer

A diferencia de lo que ocurriría con una condición o requisito típicos, tales como la época de pago, la forma de documentar la operación, etc., los que resultarían constitutivos del derecho a la deducción del gasto, la prohibición de deducir derivada de la falta

de registraci3n del contrato es claramente una consecuencia sancionatoria y, por ende, de naturaleza penal.

Tal conclusi3n se ve reforzada por la circunstancia de que no es la ley del impuesto a las ganancias la que consagra la restricci3n a la deducci3n, sino una ley externa que persigue prop3sitos diferentes y espec3ficos, siendo una consecuencia claramente extraña a la econom3a del impuesto a las ganancias. (Lorenzo y Cavalli, 2018, p. 3)

4.6 LTT y CDI

Como se ha visto, el art. 9 de la LTT establece la prohibici3n de deducci3n de gastos por falta de inscripci3n del contrato ante el INPI. A su vez, muchos de los CDI suscriptos por la Argentina tienen un inciso en su cl3usula de no discriminaci3n que establece en su parte pertinente que

... los intereses, regal3as y otros gastos que pague una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante ser3n deducibles a los efectos de la determinaci3n del beneficio imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer t3rmino...

A continuaci3n se analizar3n casos de jurisprudencia en los cuales se discute la prohibici3n establecida por el art. 9 de la LTT en conjunto con la disposici3n citada de la cl3usula de no discriminaci3n establecida en los CDI.

4.6.1 Cl3usula de no discriminaci3n: Fallo *Pirelli*²⁶

La AFIP emiti3 una DO a la actora por el impuesto a las ganancias en concepto de retenci3n a beneficiarios del exterior respecto de los pagos realizados en enero, abril, julio y octubre de 1999. Ello, pues

26 CSJN, *Pirelli Neum3ticos SAIC (TF 24.943-I)* y otro c/DGI y otro s/recurso directo a C3mara, Fallos: 340:644, 09/05/2017.

constató que Pirelli Neumáticos SAIC giró remesas al exterior por el pago de regalías a Pirelli Pneumatici SPA de Italia con antelación a que se encontrase inscripto el Contrato de Licencia de Patentes y Asistencia Técnica ante el INPI.

Así, consideró que la empresa no había cumplido el requisito establecido en el art. 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y la República de Italia aprobado por la Ley 22747, consistente en la registración del contrato de transferencia de tecnología ante el INPI en forma previa al giro de las regalías al exterior, a fin de practicar la retención del impuesto a la tasa reducida del 18%, por resultar de aplicación la presunción de renta del 60% prevista en el actual art. 104, inciso a) de la LIG.

Por lo tanto, sostuvo en la DO que la empresa debía ingresar las diferencias resultantes pues correspondía aplicar la tasa del 35% del tributo sobre el monto presunto de ganancia neta del 90% de los referidos importes, de acuerdo con lo establecido en el art. 104, inciso i) de la LIG.

En otra DO, la AFIP determinó el impuesto a las ganancias de la actora por los períodos fiscales 1998 y 1999 por considerar que la falta de inscripción del contrato ante el INPI también le impedía computar como gastos deducibles del tributo a su cargo el monto de las regalías giradas al exterior. En consecuencia, la AFIP incrementó la base imponible del tributo en el equivalente a la deducción efectuada de acuerdo con lo establecido en el art. 9 de la LTT.

Ambas DO fueron apeladas ante el TFN. Sin embargo, la primera fue regularizada, continuando la discusión por los gastos deducidos. El TFN confirmó la DO, sosteniendo que la registración del contrato ante el INPI constituye un requisito ineludible, según lo establece el art. 9 de la LTT, para efectuar las deducciones contempladas por la LIG.

La CNACAF revocó la sentencia del Tribunal Fiscal —y, por ende, la DO—, estableciendo la procedencia de la deducción de los importes pagados en concepto de regalías en la base imponible del impuesto a las ganancias.

Para ello, los jueces señalaron que el art. 12, apartado 2, último párrafo del Convenio establece respecto del residente de nuestro país la sujeción a los términos de la Ley 22426 de transferencia de

tecnología, en particular, la registración del contrato ante el INPI “como condicionamiento para la aplicación de la tasa reducida al 18% sobre las sumas que sean giradas al extranjero en concepto de regalías”, mientras que el art. 25 del Convenio se refiere al derecho de deducir del balance impositivo los importes pagados en concepto de regalías por parte del contribuyente que realiza esos pagos, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado del pagador.

En consecuencia, la CNACAF afirmó que, de acuerdo con la cláusula de no discriminación, “las regalías pagadas por una empresa nacional resultan deducibles tal como si hubieran sido pagadas a otra empresa nacional” y que

los contratos de transferencia o cesión de tecnología celebrados entre personas o empresas nacionales no se hallan sujetos a lo previsto en el artículo 1° y en el artículo 9° de la ley 22.426, que rigen en el supuesto de la transferencia o cesión de tecnología por parte de personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas domiciliadas en el país.

El fisco nacional interpuso un REX. Llegado el caso a la CSJN, esta confirmó lo resuelto por la CNACAF:

Mientras el apartado 2° del art. 12 del Convenio prevé en forma expresa el cumplimiento del requisito de aprobación del contrato que da lugar al pago de regalías, por parte de la autoridad competente de la República Argentina con sujeción a las disposiciones de la ley de transferencia de tecnología —con la finalidad de que resulte viable la limitación de la tasa del gravamen fijada sobre tales conceptos—, en cambio, el apartado 3° del art. 25 del Convenio carece de una restricción similar para la deducción de tales erogaciones resultando de aplicación al caso el claro principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador

Que, en tales condiciones, resulta inadmisibles la pretensión del Fisco Nacional de extender la restricción del apartado 2° del art. 12 del Convenio más allá de su letra, toda vez que ello implicaría

sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales.

Así, la CSJN concluyó:

Resulta claro que la actora no halla impedimento alguno para considerar que las regalías abonadas a Pirelli Pneumatici SPA de Italia son deducibles en las mismas condiciones que si hubieren sido pagadas a un residente de la República Argentina, máxime cuando no se encuentra discutida en autos la demostración de las prestaciones convenidas (confr. resol. 12/04, fs. 85 —5 ° párr.—), ni que los gastos han sido efectuados por la actora para obtener mantener y conservar ganancias gravadas en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley del tributo.

De este fallo se extrae que la prohibición de deducción de gastos prevista por el art. 9 de la LTT cede ante lo previsto en la cláusula de no discriminación de los CDI. Lo resuelto por la CSJN resulta respetuoso del art. 31 de la CN, toda vez que los tratados internacionales tienen una jerarquía superior a las leyes nacionales.

4.6.2 Fallo *Alpha Avellaneda*²⁷

La actora suscribió un contrato de transferencia de tecnología con su controlante austríaca, Alpla Werke, con vigencia desde el 01/01/2003 al 31/12/2005, inscripto en el INPI. Al momento de su vencimiento, las partes signaron un nuevo contrato con vigencia desde el 01/01/2006 al 31/12/2008. Dicho instrumento fue presentado en el INPI para su inscripción el 02/02/2007.

Por ello, la AFIP emitió una DO, entendiendo que los pagos por regalías realizados entre 01/2006 y 02/2007 no podían ser deducidos por la sociedad como gasto impositivo.

La DO fue apelada ante el TFN. La actora sostenía que el contrato de cesión de uso de licencias celebrado con su controlante austríaca era simplemente una prórroga del acuerdo que rigió entre 2003 y 2005, por lo que consideraba que se encontraba satisfecho el requisito de registración previa ante el INPI con la registración del contrato original.

A su vez, sostuvo que por el CDI suscripto con Austria, por la

27 TFN, Sala A, *Alpla Avellaneda s/recurso de apelación*, 26/04/2023.

aplicación de la cláusula de no discriminación, no se puede imponer a los Estados contratantes restricciones en la deducción de gastos basándose en exigencias que exceden a las que imponen a aquellas operaciones realizadas entre dos residentes de uno de los Estados contratantes.

El TFN revocó la DO. Para ello, luego de citar la doctrina sentada por la CSJN en *Pirelli*, sostuvo:

De las conclusiones adoptadas por el Máximo Tribunal se puede inferir que resultan plenamente aplicables a la presente controversia. En efecto, según surge del art. 24 del Convenio de Doble Imposición celebrado con Austria que fue aprobado por la ley 22589, los intereses, regalías y otros gastos que un residente de uno de los estados contratantes (Argentina) abonen a un residente del otro estado contratante (Austria), resultan deducibles en el primer país, en iguales condiciones que las exigidas para operaciones realizadas entre sujetos del estado en el que reside quien pretende la deducción. Para ello, no encontrándose en discusión la efectiva existencia de las prestaciones referidas a la transferencia de tecnología, ni los pagos efectuados en virtud de las mismas, corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

4.6.3 Fallo *Bekaert Textil Argentina*²⁸

La actora es una empresa de capitales europeos (Bélgica y Países Bajos) dedicada a la industria textil. La AFIP emitió una DO por el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2013. En lo que aquí interesa, el fisco nacional impugnó la deducción del importe de las regalías originadas en los préstamos por prestación de servicios con Bekaert Textiles Holding NV, sociedad controlante ubicada en Bélgica, con fundamento en la falta de registración ante el INPI del contrato de transferencia de tecnología que dio lugar al pago de tales conceptos.

Apelado el caso ante el TFN, este sostuvo que la controversia

28 TFN, Sala D, *Bekaert Textil Argentina s/recurso de apelación — Impuesto a las Ganancias*, 14/09/2023.

residía en la procedencia de la impugnación de las deducciones realizadas por intereses y regalías originados en préstamos contraídos. En el caso, resultaba de aplicación el CDI suscrito entre Argentina y Bélgica.

El TFN revocó la DO en este aspecto. Para ello, luego de citar la doctrina sentada por la CSJN en *Pirelli*, sostuvo que

[m]ientras el apartado 2° del art. 12 del Convenio prevé en forma expresa el cumplimiento del requisito de aprobación del contrato que da lugar al pago de regalías, por parte de la autoridad competente de la República Argentina con sujeción a las disposiciones de la ley de transferencia de tecnología —con la finalidad de que resulte viable la limitación de la tasa del gravamen fijada sobre tales conceptos—, en cambio, el apartado 3° del art. 25 del Convenio carece de una restricción similar para la deducción de tales erogaciones resultando de aplicación al caso el claro principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador.

(...)

Que, en tales condiciones, resulta inadmisibles la pretensión del Fisco Nacional de extender la restricción del apartado 2° del art. 12 del Convenio más allá de su letra, toda vez que ello implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron.

(...)

Que ello así, no se advierte impedimento alguno para considerar que las regalías abonadas a Bekaert Textiles Holding NV, de Bélgica, son deducibles en las mismas condiciones que si hubieren sido pagadas a un residente de la República Argentina, más aún cuando no fue objeto de discusión que fueron gastos efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley del tributo.

4.6.4 Asesoramiento y establecimiento permanente: Fallo Solvay²⁹

La AFIP emitió una DO por el IG por los pagos en concepto de “locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos”. Ello, pues el fisco nacional consideró que la firma belga Solvay había constituido en la República Argentina

un establecimiento permanente en los términos previstos en el Convenio suscripto entre la República Argentina y el Reino de Bélgica para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, ratificado por la ley 24.850.

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

Por un lado la realización de una obra en la República Argentina a partir del año 1997 para ampliar la producción de la planta ubicada en Bahía Blanca y que se prolongó hasta diciembre de 1999.

Por otro lado los servicios de asesoramiento prestados por la empresa belga a la contribuyente local a partir del año 2000.

Además, el fisco sostenía que

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

29 TFN, Sala B, *Solvay Indupa SAIC s/apelación-impuesto a las ganancias* y su acumulado N° 43.461-I, *Solvay Indupa SAIC s/apelación-impuesto a las ganancias*, 20/05/2022. CNACAF, Sala I, *Solvay Indupa SAIC (TF 36513-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*, 19/09/2023.

Llegado el caso al TFN, este revocó la DO. Recordó que, conforme el art. 5 del CDI suscripto entre Argentina y Bélgica, “establecimiento permanente” significa:

Un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad. [...]. 3. La expresión “establecimiento permanente” asimismo comprende: a) una obra, una construcción, un proyecto de montaje o instalación de actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses; b) la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso que tales actividades prosigan (en relación a ese mismo proyecto o proyecto conexo) en el país, durante un período o períodos que en total excedan seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

El fisco entendía que el establecimiento permanente se daba por estos subapartados. Sin embargo, el TFN expresó que

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

A su vez, respecto de los servicios de asesoramiento del subapartado b), sostuvo que

[e]l propio Fisco Nacional en su pretensión determinativa señala que la presencia de empleados de SOLVAY en nuestro país ha mediado alrededor de 57 días por año, por más que los contratos celebrados hayan tenido una duración mayor a lo largo de varios años (...) El organismo recaudador no logró acreditar a partir de los servicios prestados durante los años 2000 y 2007 a [SOLVAY] INDUPA que la actividad de la empresa belga SOLVAY en el país

haya cumplido la duración que exige la norma aplicable con la presencia mínima requerida de los empleados de aquella en el país.

Llegado el caso a la CNACAF, esta confirmó el fallo del TFN.

4.7 Inscripción de prórroga de contrato ante el INPI

A continuación se analizará jurisprudencia en la cual el objeto del juicio era la consideración de la AFIP de que la prórroga de un contrato en el INPI se trataba en realidad de un contrato nuevo.

4.7.1 Fallo *Ecolab*³⁰

La AFIP emitió una DO a la actora por el IG —retenciones a beneficiarios del exterior— por los ejercicios 2000 a 2002 e IG por los períodos 1999 a 2001 y ajustó el quebranto impositivo acumulado.

La actora suscribió, el 01/12/1994, un contrato de distribución y licencia de marcas y *know-how* con la firma Ecolab Inc. —con domicilio en Minnesota, Estados Unidos—, que era su controlante, con vigencia hasta el 01/12/1999, que fue registrado ante el INPI el 09/01/1995.

Con posterioridad, la actora registró la renovación del contrato ante el INPI el 12/06/2002, con vigencia para las operaciones entre el 01/12/1999 y el 01/12/2004.

Teniendo en cuenta esta plataforma fáctica, la cuestión a resolver consistía en examinar si los pagos realizados por la actora a su controlante del exterior en la fecha comprendida entre el 01/12/1999 y el 12/06/2002 se encuentran sujetos a la tasa del 60% que surge del art. 104 inciso a) de la LIG, y si correspondía deducir del gravamen tales erogaciones.

El TFN revocó la DO. Para ello, sostuvo que la LTT establece los requisitos para la deducibilidad del tributo, como también el tratamiento de las regalías abonadas, entre los que no está incluida la inscripción de las prórrogas del contrato original, máxime en el caso,

30 CNACAF, Sala I, *Ecolab SA (TF 23636-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 05/03/2020.

donde se encontraba fuera de discusión que con la renovación del contrato no se modificaron sus aspectos sustanciales.

Así, se sostuvo que el hecho de que la actora haya solicitado una nueva certificación no podía tener incidencia para modificar el tratamiento impositivo de los pagos efectuados; por el contrario, no hacía sino revalidar que aquella se refiere al contrato ya registrado.

Llegado el caso a la CNACAF, esta confirmó lo resuelto por el TFN.

Para así resolver, aclaró que de la documentación obrante en la causa surgía que el contrato de distribución y licencia de marcas y *know-how* se encontraba inscripto ante el INPI, que su plazo de vigencia y prórroga se hallaban expresamente estipulados en el instrumento y que no había existido modificación alguna de los aspectos sustanciales del acuerdo celebrado entre la contribuyente y su controlante del exterior.

Así, sostuvo que la pretensión del fisco nacional de asimilar el pedido de inscripción de la prórroga a la celebración de un nuevo contrato no encuentra sustento en las normas aplicables, ni en las propias estipulaciones de la convención celebrada ni en los hechos efectivamente acaecidos.

A continuación, expresó que

[l]a circunstancia de que la actora haya solicitado una nueva certificación ante el INPI, no obstante que ello no fuera necesario según el criterio del Tribunal Fiscal, no puede tener incidencia para modificar el tratamiento impositivo de los pagos realizados al beneficiario del exterior, pues esa circunstancia no hace más que revalidar que éste se refiere al contrato ya registrado ante la autoridad de aplicación bajo el n° 9607, cuyas estipulaciones poseen encuadramiento en el art. 93, inc. a), de la ley del impuesto a las ganancias... Definitivamente, las normas aplicables al caso contemplan una serie de requisitos para la deducibilidad del gravamen, como así también para determinar el tratamiento tributario que corresponde dispensar al pago de las sumas realizadas a su controlante del exterior, entre los que no está incluida la inscripción de las prórrogas del contrato original...

En el mismo sentido, en *Otis Arg*, la CNACAF sostuvo que de los

antecedentes de la causa surgía que el contrato había cumplido debidamente con los requisitos legales de la ley de transferencia de tecnología, no siendo válido cuestionar la inscripción de su prórroga, pues no constituía un requisito constitutivo del beneficio. Lo cual resultaba de la circunstancia de que “en realidad no se trató de un nuevo acuerdo entre partes, sino de una prórroga a un contrato que se encontraba inscripto y gozando del beneficio que aquí —como en el presente caso, se discute”.

De la jurisprudencia reseñada se extrae que, al no estar incluida la inscripción de las prórrogas de contrato original y la determinación exacta y de los montos del contrato en la LTT, nunca puede dicha prórroga ser considerada como un nuevo contrato.

4.8 Inscripción del contrato en forma posterior a los pagos

A continuación se analizará jurisprudencia en la que el objeto del juicio era si la inscripción del contrato en el INPI en forma posterior a los pagos cuya deducción se pretendía obstaba a la procedencia de tales detracciones.

4.8.1 Deducciones: Fallo *Ledesma*³¹

La AFIP emitió una DO por el IG de los períodos fiscales 1999 y 2000, lo que fue apelado ante el TFN por sostener la actora que la circunstancia de haberse formulado la inscripción con posterioridad a los pagos que pretendían deducirse de ganancias no impedía que se practiquen tales detracciones a los fines impositivos.

El TFN revocó la DO tras concluir que resultaban deducibles como gastos los pagos efectuados a los beneficiarios del exterior impugnados por el fisco por encontrarse cumplidos los requisitos legales pertinentes, esto es, la inscripción ante la autoridad de aplicación dentro del período fiscal en que se practicó la deducción, aun cuando en el caso, el mencionado registro se llevó a cabo en fecha posterior a los pagos.

Llegado el caso a la CNACAF, esta confirmó lo resuelto por el TFN:

31 CNACAF, Sala II, *Ledesma SAAI c/DGI*, 14/02/2012.

Teniendo en cuenta que no se ha discutido que la inscripción referida fue cumplida dentro del período fiscal en que se efectuó la deducción, los términos establecidos en la normativa citada impiden sostener la postura fiscal, en la medida que —con la inscripción referida y la emisión de los certificados respectivos— se encuentran cumplidos los recaudos establecidos en los arts. 3° y 9° de la ley 22.426.

(...)

Ello así, porque en las normas objeto de aplicación e interpretación en las presentes actuaciones, que se encuentran involucradas a raíz del ajuste formulado a la aquí actora por la deducción como gasto en el impuesto a las ganancias, no se encuentra prevista una limitación o restricción concerniente al recaudo temporal analizado, aplicable al presente caso y en función de las particulares circunstancias de hecho aquí configuradas; a lo que se añade que el ajuste que se formuló por Retenciones de Impuesto a las Ganancias a Beneficiarios del Exterior, fue conformado por el contribuyente.

Conforme la doctrina, este es el único caso en el que el TFN admite la retroactividad en esta materia (Fernández, 2017).

4.8.2 Alícuota reducida: Fallo *Accenture*³²

La actora celebró el 08/12/1998 un contrato encuadrado en la LTT con la empresa española Coritel SA, el cual fue inscripto en el INPI. La AFIP emitió una DO por el IG de la actora, correspondiente a retenciones con carácter de pago único y definitivo practicadas a beneficiarios del exterior por remesas giradas al exterior durante los meses de abril a julio de 1999.

Ello fue apelado ante el TFN, siendo la cuestión a decidir el tratamiento fiscal que correspondía dar a los pagos que realizaba la actora al beneficiario del exterior en concepto de prestaciones derivadas del contrato de transferencia de tecnología correspondiente a los meses de abril a julio de 1999.

Según el criterio de la AFIP, correspondía aplicar la presunción

32 CNACAF, Sala V, *Accenture SA TF 24573-I c/ DGI*, 09/10/2008.

de renta del 90% prevista en el actual art. 104, inciso i) de la LIG, mientras que el actor entendía que resultaban de aplicación las normas del CDI celebrado entre el Reino de España y la República Argentina, dado que este establece el monto de la ganancia neta presunta por la que corresponde practicar la retención.

El artículo 12, apartado 2, inciso c) del referido CDI establece que el impuesto exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto pagado por el uso o la concesión de uso de patentes, diseños y modelos planos, fórmulas o procedimientos secretos de equipos comerciales industriales o científicos o por infracciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica.

Asimismo, el punto 4 del protocolo integrante del convenio, para evitar la doble imposición al referirse al artículo 12 del mencionado Convenio, establece que la limitación de la retención en la fuente procederá siempre que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes.

El TFN confirmó la DO. Para así decidir, sostuvo:

El Fisco Nacional actuó correctamente en cuanto a la aplicación del ordenamiento jurídico vigente, sin violar la jerarquía prevista en la Constitución Nacional, por cuanto a los pagos efectuados por la actora Coritel SA durante los meses abril a junio de 1999 le aplicó punto 4 del Protocolo integrante del convenio para evitar la doble imposición, que establece como condición para gozar del beneficio de la limitación de la retención que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada estado contratante. Y al momento del pago —y consecuentemente, al tiempo en que debió efectuarse la retención con carácter de pago único y definitivo— esos requisitos no se habían cumplimentado. Resulta evidente que durante los meses de abril a julio de 1999 no se había realizado la inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) (realizada con fecha 17/8/1999), razón por la cual al momento del pago no se había cumplimentado el mentado requisito, condición esencial que regula el accionar del agente de retención.

La CNACAF confirmó lo resuelto por el TFN y, por ende, la DO:

Aplicando los principios generales de jerarquía normativa resulta evidente que el tratado al que ya se hizo referencia regula la transferencia de tecnología entre ambos países y determina una alícuota, pero, como ya se expuso más arriba, remite —para que tal limitación de la retención sea aplicable— a que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los estados contratantes.

De ello resulta que el tratado, para ser operativo, reenvía a la legislación interna de cada uno de los estados; lo que resulta aplicable en los términos del artículo 28 de la Constitución Nacional que consagra que los derechos no son absolutos sino conforme las leyes que reglamentan su ejercicio.

De tal forma a los fines de poder aplicar la actora la alícuota fijada en el convenio debió al tiempo de realizar los pagos haber cumplido con la inscripción en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial; registro que —según surge de autos y no se encuentra discutido entre las partes— se efectuó con posterioridad al pago.

O dicho de otra forma para gozar de la disminución de la retención fijada en el convenio la actora debió haber cumplido con los requisitos formales exigidos por la legislación nacional.

De este fallo se extrae que, en aquellos casos en los que el CDI o su protocolo adicional exijan la inscripción del contrato ante el INPI para obtener la alícuota reducida que prevé el CDI, deberá necesariamente cumplirse con este requisito al igual que si se tratase de un Estado con el que no se tuviera CDI, es decir, cumpliendo con lo exigido por la LTT.

En un sentido similar, la Sala A del TFN estableció que la actora gozaba de la facultad de deducir dichos gastos recién a partir del 11/8/2010, fecha en que lo presentó e inscribió ante la autoridad pertinente, ello, conforme el art. 9 de la LLT.³³

33 TFN, Sala A, *Indepro SA s/ recurso de apelación – impuesto a las ganancias*, 18/06/2014.

4.9 Fijación posterior o modificación del precio

A continuación se analizará jurisprudencia en la que el objeto del juicio era si la fijación posterior del precio al contrato inscripto en el INPI obstaba a la procedencia de la alícuota reducida del 21% prevista por la LIG.

4.9.1 Fallo *Deca Piazza*³⁴

La AFIP emitió una DO por los períodos fiscales 1994 a 1999. Deca Piazza y la firma alemana Aloys F. Dornbracht GMBH & Co. Kg. celebraron un contrato que fue inscripto en el INPI. En dicha inscripción se estimaba que el monto de regalías devengadas a favor de la empresa alemana ascendería a 126.622 marcos alemanes. Dicho monto ya había sido superado en 1994, período desde el que se efectuó la determinación discutida.

La actora apeló la DO ante el TFN, estimando que tenía cumplidos los requisitos de la LTT con la sola información que se efectuó ante el INPI, sin necesidad de hacerlo con relación a una actualización de los montos excedentes.

El TFN confirmó la DO. Para ello, sostuvo:

Que no se trata como pretende la actora del cumplimiento de un mero requisito formal la inscripción del acto y que con ello habría satisfecho las exigencias legales plenamente, sin necesidad de que esa inscripción se ajuste a la realidad.

Que en ese sentido debe citarse la nota al poder ejecutivo que acompañaba el proyecto de ley 24226 que en su duodécimo párrafo dice: “Desde el punto de vista de la fiscalización tributaria, debe señalarse que el registro de contratos a título informativo, previsto en el artículo 3°, no excluye el control ‘a posteriori’ que normalmente corresponde a la Dirección General Impositiva”, control que evidentemente se ha efectivizado en la actuación fiscal que generara el acto recurrido en autos.

Así, el TFN resolvió que la falta de actualización de la estimación

34 TFN, *Deca Piazza S.A. s/apelación-ganancias*, 06/09/2002.

de los pagos a efectuarse por transferencia de tecnología conforma una situación análoga a la falta de inscripción de dicho contrato. Sin embargo, como se verá, este criterio fue luego revertido.

4.9.2 Cambio de criterio: Fallo *Oleoducto Trasandino Argentina*³⁵

La AFIP determinó el IG por retenciones por pagos a beneficiarios del exterior y por diferencias derivadas del cómputo de las amortizaciones. Ello fue apelado por la empresa ante el TFN. Este revocó la DO, lo que fue confirmado por la CNACAF.

Para así resolver, la CNACAF puntualizó que el monto contractual no estaba incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal que corresponde otorgar a los pagos impugnados por la AFIP, por lo cual la circunstancia de que la suma en definitiva abonada excediera de la estimada por la actora y asentada en los certificados pertinentes expedidos por la autoridad de aplicación para ser presentados ante la DGI no era un impedimento para que aquéllos pudiesen gozar del beneficio fiscal referido.

A su vez, desestimó la pretensión del organismo recaudador de asimilar el hecho de que la actora no hubiese informado a la autoridad de aplicación sobre la actualización del monto oportunamente estimado de los pagos a efectuarse al beneficiario del exterior, con la falta de inscripción de los contratos respectivos. Señaló al respecto que estaba fuera de discusión que en los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora no se pactó un precio total determinado, sino que se acordaron tarifas “días/hombre y horarias”.

La CSJN declaró desierto el recurso ordinario interpuesto por la AFIP, al entender que en su escrito de expresión de agravios no formuló una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por la Cámara. Ello, pues “la única línea argumental desarrollada por el apelante ante esta Corte (...) es claramente insuficiente para desvirtuar los fundamentos dados en la sentencia de la instancia anterior para concluir que resulta aplicable...” la alícuota reducida del 21%.

35 CSJN, *Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI* (TF 18.271-I), 08/04/2008.

A continuación, la CSJN sostuvo que

[a]nte esta instancia no se exponen argumentos consistentes que desvirtúen la conclusión relativa a que el monto contractual no está incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal de los pagos en cuestión ni que en los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora no se pactó un precio determinado sino que se acordaron tarifas “días/hombre y horarias”, por lo que no encuentra tampoco apoyo en las normas aplicables la obligación —aducida por el Fisco— de realizar una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener por parte de la autoridad de aplicación la expedición de un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado, máxime al no haberse celebrado un nuevo acuerdo, ya que las diferencias en los importes abonados deriva de la forma de pago estipulada en el contrato registrado. Frente a ello, la circunstancia de que una vez iniciada la inspección la actora haya solicitado nuevas certificaciones al organismo de aplicación —en la que la AFIP centra sus agravios— ninguna incidencia puede tener para alterar el resultado del pleito...

Así, todas las instancias (TFN, CNACAF y CSJN) rechazaron la pretensión del fisco nacional de asimilar la fijación del precio en forma posterior a la inscripción en el INPI a un nuevo contrato que debía registrarse otra vez.

4.9.3 Fallo *Consolidar Aseguradora de Riesgos del Trabajo*³⁶

El 28/11/1997 la actora celebró un contrato de transferencia de tecnología con la empresa española Santa Iscia Unión SA. Dicho contrato fue inscripto ante el INPI 06/04/1999, con vigencia desde el 01/12/1997 al 30/11/1999 por la suma de \$762.720, habiéndose detectado que los pagos realizados por ese contrato ascendieron a \$954.311. En virtud de ello, la AFIP emitió una DO por el IG de los períodos fiscales 1999 y 2000.

36 CNACAF, Sala IV, *Consolidar Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA (TF 24907-I) c/ DGI*, 19/08/2010.

Apelada ante el TFN, este revocó la DO, sosteniendo que los pagos en exceso efectuados por la actora respecto del contrato celebrado con la empresa Santa Ischia SA no debieron merecer objeción desde el punto de vista fiscal, dado que el artículo 8 de la Ley 22426 solo hace referencia a una “estimación de los pagos a efectuarse”.

Así, resultaba ostensible que el monto contractual no se encuentra incluido dentro de los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal que correspondía acordar a los pagos, por lo cual la circunstancia de exceder la suma en definitiva abonada a los beneficiarios del exterior de la que la actora estimó, y que la autoridad de aplicación hizo constar en los certificados que expidió para ser presentados ante la DGI, no era un impedimento para que aquéllos pudieran gozar del beneficio fiscal.

La CNACAF confirmó lo resuelto por el TFN, sosteniendo así la improcedencia del criterio del fisco nacional de impugnar el contrato inscripto debido a que los montos pagados en ese concepto fueron superiores a los establecidos originariamente.

Cabe destacar que este fallo se encuentra firme, pues la CSJN lo declaró inadmisile en los términos del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Estos fallos llevaron a que la doctrina sostenga:

Queda así proclamado como corolario de la disputa sobre el punto, que la eventual modificación de los montos estimados de la retribución fijada contractualmente no genera consecuencias en este ámbito.

Estos antecedentes son suficientes, en nuestra opinión, para desvirtuar la postura del Fisco que sostuvo que el rechazo de la inscripción de la solicitud de ampliación del contrato ya registrado, supone la imposibilidad de computar la deducción a la vez que la obligación de retener aplicando la tasa efectiva del 31,5%. (Gebhardt y Malvitano, 2011, p. 2)

Es preciso señalar que, en relación con la inexistencia de obligación legal de inscribir las ampliaciones, la CNACAF tuvo oportuni-

dad de expedirse en los autos *HB Fuller*,³⁷ en el que se determinó que el registro que la ley impone a título informativo es el del contrato y no el de la ampliación en tanto no se modifiquen en ésta las estipulaciones contenidas en el contrato original para gozar del beneficio en discusión.

4.10 Deducción de honorarios por asesoramiento técnico prestado desde el exterior

El art. 92 de la LIG establece:

No serán deducibles, sin distinción de categorías:

(...)

e) Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior, en los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación.

A su vez, el art. 228 del DRLIG, titulado “Remuneraciones a miembros de directorios que actúen en el extranjero y honorarios por asesoramiento técnico prestado desde el exterior”, establece:

A efectos de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 92 de la ley, el importe a deducir en concepto de honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior, no podrá exceder alguno de los siguientes límites:

- a) el TRES POR CIENTO (3 %) de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento;
- b) el CINCO POR CIENTO (5 %) del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

A su vez, debe recordarse que el art. 104 de la LIG establece que

37 CNACAF, Sala V, *HB Fuller Argentina SAIC (TF 23813-I)*, 21/08/2008.

[c]uando 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:... 2. El ochenta por ciento (80%) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos...

Acerca de esta deducción, la doctrina ha señalado:

Resultaría conveniente ajustarlos a los que fueran aceptables para la Autoridad de Aplicación de la ley de transferencia de tecnología, atento a que actualmente no están alineados.

Una primera complicación se presenta en aquellos casos en que el contribuyente cancela importes que superan los límites referidos ¿Deberá aplicar la retención sobre el total pagado o sólo sobre la porción que resulta deducible? Al respecto ya nos hemos pronunciado por el empleo de un criterio simétrico que impida una recaudación por encima de la que en realidad corresponde si, como en los hechos ha pretendido el Fisco y ha convalidado la Justicia, se pretende exigir la retención sobre el monto íntegro sin reconocer que el excedente, por no resultar deducible está afectado por la tasa plena del gravamen en cabeza del contribuyente local. (Gebhardt y Malvitano, 2011, p. 3)

A continuación se analizará jurisprudencia en la que el objeto del juicio era la correcta interpretación de estas normas.

4.10.1 Fallo *Sika Argentina*³⁸

La firma Sika suscribió un contrato de transferencia de tecnología con la empresa Sika AG, que fue registrado en el INPI. Como contraprestación, se fijó un precio equivalente al 5% sobre el valor neto de las ventas facturadas de los productos que efectuara la firma.

38 CNACAF, Sala II, *Sika Argentina SA*, 21/08/2008.

En el marco de este contrato, el contribuyente efectuó su retención sobre la base del 80% (entendido como renta neta que no admite prueba en contrario) del 3% de la remuneración (sobre un total del 5% que se pagaba), retribución compuesta por la aplicación de dicho porcentual sobre la totalidad de las ventas de la empresa argentina. El criterio del contribuyente se basó en conformar la base de cálculo para la retención únicamente con los montos pagados que pudo deducir de su balance fiscal, recordando que la reglamentación del gravamen sólo autoriza deducciones por estos conceptos de hasta el 3% de la base de ventas o ingresos que se tomen como base contractual para retribuir el asesoramiento.

En virtud de ello, la AFIP emitió una DO, la cual fue apelada ante el TFN. El Tribunal rechazó la pretensión del contribuyente y confirmó la DO, sosteniendo que

[a] tenor de las prescripciones normativas del gravamen, la tesis de la recurrente no puede prosperar. Ello, por cuanto el concepto de renta neta del beneficiario del exterior viene dado en forma inmodificable por la propia ley del gravamen en el 80% de todos los importes pagados por prestaciones derivadas en cesiones de derechos o licencias.

Que, en el caso, la liquidación y determinación fiscal se encuentra ajustada a derecho, ya que, siguiendo las prescripciones legales, el recurrente debió practicar las retenciones sobre el 80% del 5% abonado en concepto de regalías

(...)

Que, en concreto, el hecho de que determinada erogación que efectúa Sika Argentina SA no sea deducible de su balance fiscal por cualquier motivo (en el caso por haberse superado el tope admitido por la reglamentación de la ley del tributo) no significa, en modo alguno, que dichas erogaciones no sean ganancia gravada en cabeza del destinatario y beneficiario internacional de dichos pagos, cuya mensura legal es expresamente determinada en la ley sin admitir prueba en contrario.³⁹

39 TFN, Sala B, *Sika Argentina SA*, 07/10/2005.

Esta sentencia fue apelada por la actora. En su memorial, destacó que la sentencia no consideró que lo ordenado permite que se grave dos veces, en dos oportunidades diferentes y con un mismo impuesto una misma y única retribución por asesoramiento técnico prestado desde el exterior. Fundó el planteo afirmando que como la ley no admite la totalidad de la deducción del gasto, es decir la regalía del 5% de las ventas, sino que la reduce al 3%, el 2% restante está siendo gravado a la tasa máxima del 35% de la declaración jurada del sujeto pagador. Así se cumple la imposición sobre el total de la retribución, un 3% por vía de retención y un 2% en la declaración jurada por no poder deducirlo.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y, por ende, la DO. Para ello, sostuvo que el argumento de la actora de que

no corresponde aplicar la letra de la ley no puede ser atendido porque, al contrario de lo sostenido por la recurrente, contradice cualquier pauta de interpretación válida, incluso en los términos de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citados en la apelación.

En lo que aquí importa, la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, es el producto de una derivación razonada del derecho vigente y por lo tanto resiste incólume las críticas del apelante, que por lo demás no cuestionó la validez de las normas aplicadas, sino que se limitó a sostener un criterio que discrepa con sus términos.

Cabe destacar que el TFN ha admitido la detracción en casos en que la inscripción fue posterior a los pagos, aunque dentro del período fiscal en que se efectuó la deducción.⁴⁰

5. Recapitulación

A modo de cierre de este capítulo, se pueden resaltar las siguientes conclusiones a las que se arriba luego del análisis efectuado:

- En *Nestlé*, la CSJN incluyó dentro de la calificación de “aseso-

40 TFN, Sala C, *Pioneer Natural Resources Arg. SA*, 20/10/2009; *Ledesma SAAI*, 03/03/2010.

ramiento” a los proyectos de edificios y nuevas instalaciones, así como los análisis de muestras de productos, considerando este concepto en una forma amplia y su función antielusiva, por lo que en su opinión se configura el asesoramiento no solo cuando medie una instrucción o indicación acerca de un conocimiento específico para su aplicación o utilización por parte de quien lo recibe, sino también cuando se brinda directamente la prestación de un servicio o una locación de obra.

- En *Rovafarm*, la CNACAF determinó que la actividad de intermediación consistente en la obtención de mejores precios en la compra de materias primas no constituye asesoramiento o asistencia técnica, siendo así la renta de fuente extranjera. En efecto, no se puede asumir que en cualquier servicio prestado desde el exterior hay asistencia técnica.
- En *TSA*, la CNACAF revocó lo resuelto por el TFN al entender que la coordinación y capacitación de personal técnico para la instalación de una red de comunicación se encontraba incluido en el concepto de asistencia técnica, debiendo haber sido inscripto en el INPI el contrato respectivo.
- En *Aerolíneas Argentinas*, tanto el TFN como la CNACAF entendieron que los importes facturados por la firma del exterior a la actora por brindarle acceso a la base de datos en el exterior, consistente en un sistema automatizado de reservas, constituyen rentas de fuente argentina, toda vez que la utilización económica del servicio prestado se realiza en Argentina. Ello, por entender que la empresa contrató en realidad un servicio interactivo que opera como una asistencia técnica. Lo mismo resolvió la CNACAF en *Austral Líneas Aéreas*, revocando lo resuelto por el TFN.

Sin embargo, cabe aclarar que este fallo fue criticado por la doctrina, al entender que el derecho de acceder a una base de información no implica asistencia técnica, ya que no hay consejo, instrucción, advertencia ni enseñanza que permita la aplicación de conocimientos o experiencias sobre determinados temas. Además, lo que motiva el pago de la contraprestación por parte de la actora no es el acceso al sistema, sino el procesamiento efectivo de una reserva, actividad que se genera en el exterior.

Tampoco la provisión de información implicaría transmisión de conocimientos o *know how*, quedando vedada la posibilidad de aplicar el régimen fiscal sobre la transferencia de tecnología. Así, se dijo que la asistencia técnica que se pretende imputar no está comprendida dentro de la definición de fuente argentina antes mencionada por estar los bienes y actividad generadores de la renta ubicados en el exterior.

Para que lo resuelto fuese válido, estimó la doctrina que debería ampliarse por vía legislativa el concepto de fuente a los servicios prestados en el exterior con utilización económica en el país, siendo lo contrario lesivo del principio de reserva de ley en materia tributaria al acudir a la teoría del beneficio económico como supuesto teórico de justificación de la sujeción tributaria, noción que es extraña al derecho fiscal argentino y apartándose del criterio de ubicación territorial de la fuente productora de la renta.

Luego del fallo, el fisco emitió la Resolución (SDG TLI) 47/2017, en la que determinó que las prestaciones de servicios informáticos basados en la nube o base de datos prestados desde el exterior no son de fuente argentina, dado que no constituyen asesoramiento o asistencia técnica. De ello se desprende que, cuando solo se presta un servicio sin transmisión de conocimiento que implique asistencia técnica, no se trata de una regalía, sino de beneficios empresariales de renta extranjera.

En el mismo sentido, la DNI expresó que la contraprestación recibida por un beneficiario del exterior por servicios de reparación y *help desk* pagados por una empresa argentina constituye un beneficio empresarial de acuerdo con el CDI suscripto entre Argentina y Alemania y, como tal, solo puede ser gravado por este último país salvo que la firma tenga un establecimiento permanente en Argentina al cual tales rentas le sean atribuibles.

- En *Cosméticos Avon*, la CNACAF, en fallo que se encuentra firme, sostuvo que los pagos efectuados por la explotación de los servicios de asistencia técnica son deducibles en un 100% y no se ve alcanzada por la limitación del art. 92, inc. m) de la LIG, que establece que sólo será deducible el 80% de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, quedando el resto de los bienes inmateriales excluidos de esta limitación.

- El art. 9 de la LTT —hoy derogado, pero que sigue suscitando jurisprudencia— establece que la falta de registración provoca dos consecuencias: la no deducibilidad de las prestaciones por parte del receptor y la calificación como ganancia neta del proveedor del monto total pagado, lo que fue convalidado por la jurisprudencia, sosteniendo la CSJN la naturaleza no sancionatoria de la norma en el fallo *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA*, sin perjuicio de que la doctrina sostiene que se trata de una sanción.

Sin embargo, la CSJN, en el fallo *Pirelli*, ha sostenido que esta prohibición cede cuando sea de aplicación un CDI suscrito por la Argentina, los cuales contienen en la cláusula de no discriminación el derecho de deducir del balance impositivo los importes pagados en concepto de regalías por parte del contribuyente que realiza esos pagos, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado del pagador. Este fue el criterio seguido por el TFN y la CNACAF en otros casos.

- A su vez, en *Ecolab* y *Otis* la CNACAF sostuvo la improcedencia de la pretensión de la AFIP de asemejar la prórroga de un contrato a un contrato nuevo, no siendo la inscripción de la prórroga un requisito exigido por la LTT.
- En *Ledesma*, la CNACAF sostuvo la deducibilidad como gastos de los pagos efectuados a los beneficiarios del exterior cuando la inscripción ante la autoridad de aplicación tiene lugar dentro del período fiscal en el que se practicó la deducción, aun cuando en el caso el mencionado registro se llevó a cabo en fecha posterior a los pagos.
- En *Accenture*, la CNACAF estableció que en aquellos casos en los que el CDI o su protocolo adicional exijan la inscripción del contrato ante el INPI para obtener la alícuota reducida que prevé el CDI, deberá necesariamente cumplirse con este requisito al igual que si se tratase de un Estado con el que no se tuviera CDI, es decir, cumpliendo con lo exigido por la LTT.
- En *Oleoducto Trasandino*, todas las instancias (TFN, CNACAF y CSJN) sostuvieron la improcedencia de la pretensión del fisco de asimilar la fijación del precio en forma posterior a la inscripción

en el INPI a un nuevo contrato que debía registrarse nuevamente, toda vez que la LTT solo hace referencia a una “estimación de los pagos a efectuarse” y no establece el requisito de formular una nueva inscripción ante la autoridad de aplicación.

6. Conclusiones

Con base en lo analizado en los apartados 3 y 4, se recomienda implementar un plan de negocios en el cual la asistencia técnica tenga un tratamiento conteste con la jurisprudencia y doctrina analizadas en el presente trabajo. Ello, a fin de obtener el alivio en la fuente previsto tanto por la LIG como por los CDI, cuando estos últimos resultaren de aplicación. A tales efectos, como propuesta se darán los siguientes consejos prácticos.

En los casos de servicios informáticos basados en la nube de base de datos prestados desde el exterior o de provisión de información en los que no exista transmisión de conocimiento que pueda considerarse asistencia técnica, se recomienda no proceder a la inscripción del contrato respectivo en el INPI. Ello, con fundamento en lo establecido por el fisco en la Resolución (SDG TLI) 47/2017 y por la DNI en el Memorando N° 779/2011, además de la doctrina reseñada. Así, se busca darle el tratamiento de la mera prestación de servicios o de “beneficios empresariales” conforme establecen los CDI suscriptos por la Argentina. En este caso, no existe asesoramiento alguno y la Argentina carece de potestad tributaria por tratarse de renta de fuente extranjera.

Sin perjuicio de los sólidos fundamentos referidos, debe tenerse en cuenta lo dicho por la CNACAF en forma anterior a las resoluciones y doctrina tratada en los fallos *Aerolíneas Argentinas* y *Austral Líneas Aéreas*, por lo que existe la posibilidad de que el fisco inicie una fiscalización por estos pagos efectuados al exterior.

Tampoco debe procederse a la inscripción en el INPI en el caso de contratos cuyo objeto sea únicamente la actividad de intermediación, siendo así la renta de fuente extranjera. Un ejemplo jurisprudencial es la intermediación en la obtención de mejores precios en la compra de materias primas, recordándose así que no todo servicio prestado desde el exterior constituye asistencia técnica.

Ahora bien, en el caso de que efectivamente exista asistencia técnica, la renta será de fuente argentina y, para obtener el alivio en la fuente previsto en la LIG y los CDI, deberá necesariamente inscribirse el contrato respectivo en el INPI.

Luego de efectuar las retenciones en concepto de asistencia técnica, al momento de presentar la declaración jurada del IG los pagos por estos conceptos son deducibles en un 100% y no se ven alcanzados por la limitación establecida por la LIG, conforme la cual sólo será deducible el 80% de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, quedando el resto de los bienes inmateriales excluidos de esta limitación, de acuerdo con la jurisprudencia analizada.

Sin perjuicio de ello, debe recordarse que ante la falta de inscripción en el INPI del respectivo contrato, en caso de tratarse de períodos fiscales en los cuales regía el hoy derogado art. 9 de la LTT, dicha deducibilidad no será procedente, salvo que los pagos en concepto de asistencia técnica se efectúen a una jurisdicción con la cual la Argentina tenga suscripto un CDI, los cuales contienen la cláusula de no discriminación analizada. La deducción es procedente aun cuando la referida inscripción tenga lugar en forma posterior a los pagos, pero esta debe tener lugar dentro del mismo período fiscal.

En caso de un contrato ya inscripto, no resulta exigible la inscripción de su prórroga para la procedencia del alivio en la fuente. Para dicha inscripción, basta con que el contrato contenga una estimación de los pagos a efectuarse. Así, tampoco deberá procederse a una nueva inscripción en caso de fijarse un precio en forma posterior al registro en el INPI.

Bibliografía

- Amaro Gómez, R. L. (2018). Impuesto a las ganancias. Servicios informáticos basados en la nube. Fuente extranjera. *Práctica y Actualidad Tributaria*.
- Arévalo García, Z. A. (2012). Tratamiento tributario de las regalías obtenidas por la explotación de propiedad industrial: una mirada desde el derecho tributario internacional. *Centro de Estudios Fiscales, Revista de la Universidad Externado de Colombia*, (6), 113-141.

- Bausa Caballero, E. (2021). Mecanismos contractuales en la transferencia de tecnologías y conocimientos. Perspectiva crítica para los sistemas cubanos de propiedad intelectual. *Revista la Propiedad Inmaterial*, (31), 233-259.
- Becerra, P. (2019). Hacia la construcción de un marco conceptual para las oficinas de transferencia tecnológica universitarias: exploración a las variables a través de una revisión de la literatura reciente. *Divulgatio*, 3(8), 101-121.
- Cabanellas de las Cuevas, G. (2010). *Contratos de licencia y transferencia de tecnología en el derecho económico* (2ª ed.). Heliasta.
- Fernández, A. M. (diciembre de 2017). Transferencia de tecnología. *Consultor Tributario Errepar*.
- Forcada, C. (2013). El concepto de regalía en la legislación fiscal interna y CDI de Argentina: el caso de la asistencia técnica y software. En Asorey, R. y García, F. (Dir.), *Tratado de derecho tributario* (pp. 14-33). La Ley.
- Gebhardt, J. y Malvitano, R. H. (agosto de 2011). Asistencia técnica: acerca del requisito de inscripción ante el INPI. *Doctrina Tributaria Errepar*.
- González Sabater, J. (2011). *Manual de transferencia de tecnología y conocimiento* (2ª ed.). Instituto de Transferencia de Tecnología y Conocimiento.
- Guerrero Gaitán, M. (2009). Tipología de los contratos de transferencia de tecnología. *La Propiedad Inmaterial*, (13), 199-252.
- Heinzl, K. A. L., Orange, G. y Kaufmann, H. R. (2013). Technology transfer model for Austrian higher education institutions. *The Journal of Technology Transfer*, 38, 607-640.
- Hoyos Jiménez, C. (2005). Tributación de intangibles en Colombia. En *XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Levene, C. (2001). El contrato de gerenciamiento. Consecuencias impositivas. Asistencia técnica. *La Ley*, LIX-B.
- Lorenzo, A. y Cavalli, C. M. (mayo de 2018). Tecnología: la derogación del requisito de inscripción en el INPI como ley penal más benigna. *Consultor Tributario Errepar*.
- Martín, J. A. (julio de 2009). Asistencia técnica. Preocupante opinión fiscal. *Doctrina Tributaria Errepar*.
- Martínez Pacheco, B., Vargas Chaves, I. y Salgado Figueroa, E. (2018). El contrato de transferencia de tecnología: caracterización e importancia estratégica. *Revista Brasileira de Direito*, 14(2), 22-39.
- Palao Moreno, G. (2020). *Arbitraje en contratos internacionales de transferencia de tecnología*. Tirant lo Blanch.
- Rajmilovich, D. (2011). *Manual del impuesto a las ganancias*. La Ley.
- Sánchez, H. (septiembre de 1968). Las regalías y el asesoramiento técnico prestado desde el exterior. *Boletín de la Dirección General Impositiva*, (177).
- Vargas Vasserot, C. (2021). *La transferencia de resultados de investigación: tercera misión de la universidad*. La Ley.

Yemma, J. C. y Rajmilovich, D. M. (julio de 2015). El retorno a la senda correcta.

A propósito de los gastos en el exterior. Doctrina Tributaria *Errepar*.

Yumibanda Montiel, L. (2020). El papel de la transferencia internacional de tecnología en los sistemas nacionales de innovación de los países en desarrollo. *Revista Ecociencia*, (1).

Jurisprudencia citada

Argentina

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Cosméticos AVON SACI c/DGI s/recurso directo de organismo externo, 04/04/2023.

Empresa Distribuidora de Energía Sur SA c/DGI, 02/03/2011.

Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI (TF 18.271-I), 08/04/2008.

Pirelli Neumáticos SAIC (TF 24.943-I) y otro c/DGI y otro s/recurso directo a Cámara, Fallos: 340:644, 09/05/2017.

SA Nestlé de Productos Alimenticios s/apelación -impuesto a los réditos y de emergencia, Fallos: 301:86, 15/02/1979.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

Sala I, *Aerolíneas Argentinas c/DGI*, 05/02/2008.

Sala I, *Ecolab SA (TF 23636-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 05/03/2020.

Sala I, *Solvay Indupa SAIC (TF 36513-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*, 19/09/2023.

Sala II, *Ledesma SAAI c/DGI*, 14/02/2012.

Sala II, *Otis Arg. SA c/DGI (TF 20519-I)*, 11/09/2007.

Sala II, *Sika Argentina SA*, 21/08/2008.

Sala III, *Cosméticos AVON SACI c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 29/10/2019.

Sala IV, *Consolidar Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA (TF 24907-I) c/DGI*, 19/08/2010.

Sala IV, *TSA Spectrum de Argentina SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*, 29/03/2016.

Sala V, *Rovafarm Argentina SA y otro c/DGI y otro s/recurso directo de organismo externo*, 19/02/2015.

Sala V, *Accenture SA TF 24573-I c/ DGI*, 09/10/2008.

Sala V, *Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur SA)*, 02/06/2009.

Sala V, *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA*, 18/12/2007.

Sala V, *HB Fuller Argentina SAIC (TF 23813-I)*, 21/08/2008.

Tribunal Fiscal de la Nación

Sala A, *Alpla Avellaneda s/recurso de apelación*, 26/04/2023.

Sala A, *Indepro SA s/ recurso de apelación – impuesto a las ganancias*, 18/06/2014.

Sala B, *Coca Cola Polar Argentina SA*, 09/09/2005.

Sala B, *Sika Argentina SA*, 07/10/2005.

Sala B, *Solvay Indupa SAIC s/apelación-impuesto a las ganancias y su acumulado* N° 43.461-I, *Solvay Indupa SAIC s/apelación-impuesto a las ganancias*, 20/05/2022.

Sala C, *Ledesma SAAI*, 03/03/2010.

Sala C, *Pioneer Natural Resources Arg. SA*, 20/10/2009.

Sala D, *Bekaert Textil Argentina s/recurso de apelación — Impuesto a las Ganancias*, 14/09/2023.

Sala D, *Empresa Distribuidora de Energía Sur SA*, 06/03/2006.

Sala D, *Gobierno de la Provincia de Mendoza - Tesorería Gral. de la Provincia*, 18/3/2005.

* * * *

Roles de autoría y conflicto de intereses

Todos los autores contribuyeron en la concepción de la idea, el diseño del estudio, el proceso de investigación, la recolección, el análisis e interpretación de los datos y la redacción del artículo.

Los autores declaran no poseer conflicto de interés alguno.

DOI: <https://doi.org/10.26422/RIPI.2025.2200.ser>