

La ley de promoción de la biotecnología moderna, la innovación y su relación con los conceptos tributarios ¿Hay promoción de la innovación en Argentina?

Fernanda Mabel Fernández

I. INTRODUCCIÓN

La innovación como bien económico[1] es una preocupación relativamente reciente para la microeconomía[2]. Uno de los principales problemas que presenta se encuentra relacionado con su delimitación conceptual lo que permite de algún modo acotar y delimitar el alcance de cualquier análisis que se intente.

Es muy difícil definir cuándo hay innovación (ya sea para incentivarla a través de deducciones, de otros beneficios fiscales, para limitarla en función de un marco de “ventajas de competitividad”[3] o complementariedad entre sectores, por ejemplo), más allá de lo que las leyes de promoción de innovación dispongan.

[1] Se hace referencia a bien en sentido amplio (procesos, actividades, cosas) incluyendo entre ellos el caso específico de la innovación. Los bienes en sentido económico incluyen procesos susceptibles de valoración, tal como la innovación. Ver en apartado 2.3. las actividades que la economía considera “innovativas”.

2] La microeconomía de empresas es un área que estudia, entre otros, los procesos innovativos tecnológicos como forma de explicar los procesos empresarios (de producción, de agrupamiento, etc.). Si bien la economía siempre tuvo interés en los procesos innovativos en general cabe aclarar que a nivel internacional el Manual de Oslo (1992), actualizado dos veces, procuró homologar y asegurar la calidad de los estudios de innovación tratando de definir lenguajes comunes. El Manual referido fue editado por la Organización para la Cooperación y el desarrollo (siglas en inglés OECD), lo que refleja una preocupación reciente en definiciones y abordajes,

[3] El fordismo, vigente durante las tres décadas que siguieron a la segunda conflagración mundial, se basaba en la producción masiva de

Por otra parte, si buscamos en diversos universos científicos sociales su caracterización o definición, nos encontramos con que tanto la contabilidad, como la economía y, en alguna medida, el derecho (que en sus diferentes ramas la incorpora pero no la define estrictamente) también han tratado de asirla.

La caracterización de la innovación como un activo contable (o como un gasto, incorporada directamente al estado de resultados) es un desafío interno de la Contabilidad misma, la cual no autoriza[4] la exteriorización de activos autogenerados. La caracterización de la innovación como un “activo intangible” (así como la definición de activos intangibles) es un tema muy discutido dentro de la disciplina contable ya que los intangibles involucran una cantidad disímil y extremadamente variada de activos.

Los economistas, por su parte, tratan de medir sus impactos y la reconocen como un campo multidimensional. En

manufacturas homogéneas, para responder a una demanda creciente de bienes producidos mediante sistemas continuos construidos con base en las cadenas de montaje y automatizados. El incremento de la productividad del trabajo y la reducción de los costos unitarios de producción, se dio paralelamente al incremento de los salarios reales y la generalización de los sistemas de protección social. Pero a partir de la crisis de los setenta, el nuevo régimen cedió el paso a nuevas modalidades de búsqueda de la competitividad para ampliar los mercados y evitar la caída en la tasa de ganancia. Se cambia el objetivo “ventajas comparativas” por el de “ventajas competitivas”, poniendo el acento en la diversidad, la variedad y la novedad de los productos, unido al mejoramiento constante de su calidad; tratando de anticiparse a la reducción de su ciclo de vida, para así adecuar la producción a la demanda; buscando la satisfacción del cliente y su “fidelización”. Ver en Amable, B.; Barré, R. y Boyer, R. (2008), p.12.

[4] Nos referimos a las regulaciones técnicas de la Contabilidad que dan pautas y definiciones de los conceptos, valuaciones y forma de reconocimiento e imputación de los distintos rubros que integran los estados contables.

vistas a esta complejidad, nos encontramos con que la misma se manifiesta a través de un proceso, más que a través de un resultado concreto. Este proceso no es necesariamente formal o formalizado en las estructuras empresarias, por lo que no siempre genera un resultado visible o económicamente rentable. Podríamos incluso decir que cada empresa/organización económica “construye” su propio sistema innovativo (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M.; Albornoz, I.; 2009, p.37) .

En lo que hace al ámbito tributario en particular, la definición de innovación y la promoción de la misma también constituyen una preocupación. La Argentina, en lo que hace a este tema, ha establecido diversos regímenes de incentivo, sin embargo, se observa que la legislación tributaria (también como problemática común en los países miembros del MERCOSUR) sigue anclada sobre la tradicional perspectiva de países en desarrollo, que parte de la concepción de un desigual flujo de riqueza entre los países exportadores de tecnología y los países importadores de tecnología. Un claro ejemplo de esta situación, está dado por los límites a la deducción por pagos al exterior de regalías, servicios técnicos u otros conceptos que invariablemente contiene la legislación tributaria en particular.

Esta concepción genera, en no pocas ocasiones, que la perspectiva que permite diferenciar a los fines fiscales entre servicios, bienes intangibles e incluso bienes tangibles (en el caso particular del software) sea dejado de lado por exacerbados criterios de fuente.

En muchas ocasiones el hecho de carecer de metas concretas de políticas económicas y cambiarias, así también como de un régimen de armonización fiscal respecto de nuestros vecinos ha redundado en distorsiones en el flujo de inversiones y en una competencia para captar recursos.

Estas asimetrías entre otros factores son causadas por la existencia de diferentes incentivos fiscales para atraer capitales y/o la radicación de industrias o centros especializados de servicios, por ejemplo actividades de investigación y desarrollo (I+D); software, etc.

En el caso de Argentina (y otros países de la región) los incentivos aparecen concedidos, muchas veces, en el marco de regímenes específicos que exigen el cumplimiento de recaudos legales y la presentación de diversa documentación respaldatoria.

¿Puede el sistema tributario influir en el desarrollo y generación de procesos innovativos? Indudablemente este es un tema crucial para toda América Latina y en especial para la República Argentina.

La Ley N° 26.270 establece un régimen de promoción de la biotecnología que otorga beneficios tributarios a una gama amplia de actividades de innovación y desarrollo. Pero, ¿cómo se puede distinguir la existencia de actividad innovativa?, ¿es lo mismo innovar que realizar I+D? ¿qué actividades conforman la “innovación”? Por otra parte, ¿contempla realmente esta legislación a estas actividades?, ¿cómo se relaciona la promoción de las “mejoras sustanciales”, que prevé la ley como sujetas a promoción, con las interpretaciones que a los efectos tributarios se le dan a estos activos/gastos?, ¿hay definiciones propias a los efectos de los regímenes de promoción, se utilizan definiciones contables o definiciones tributarias?

El fenómeno de la innovación es tan dinámico que necesita ser integrado desde otras ramas del conocimiento a fin de encontrar lugares comunes en la definición y caracterización, lo que redundará en objetivos más claros de políticas nacionales e incluso regionales.

El trabajo pasará revista sucintamente a lo que es innovación a los fines de la economía y la contabilidad, que es la base sobre la cual se procede a liquidar el impuesto a las ganancias, para luego revisar los conceptos tributarios que involucran a la transferencia de tecnología. La definición de asesoramiento técnico, know-how, asistencia técnica e incluso la definición de software y sus problemas conceptuales de encuadramiento (como derecho de autor o como un derecho industrial) son las definiciones estructurales de lo que el derecho tributario argentino tiene incor-

porado como bienes intangibles, ¿está dentro de ellos la innovación?

Indudablemente desarrollos tecnológicos que involucren semillas son factibles de ser iniciados allí donde naturalmente las semillas se encuentran. Nuestro país resulta por tanto un lugar adecuado para promover estos desarrollos. Cabe entonces, además, reflexionar como juegan los incentivos tributarios que ofrece la ley 26.270 con la consideración de rentas de fuente argentina y el régimen de retención en la fuente que la ley del impuesto a las ganancias local prevé para las rentas generadas por bienes intangibles, considerando que estos desarrollos necesitan mayormente de la importación de tecnologías.

Asimismo los CDI intervienen modificando lo que las leyes locales prevén teniendo conceptos propios de bienes intangibles (el desarrollo de estos conceptos también lo han realizado organismos internacionales como la OMPI y la OECD, respecto de lo que nos interesa) y limitando la limitación que la ley local contiene. Los efectos económicos de estas limitaciones son indudablemente importantísimos cuando se los pone en juego en relación a aquellos beneficios que prevé el régimen de promoción especial.

Por tanto, el sentido último de la protección y del fomento también debe estar sujeto a revisión en el marco de regímenes promocionales, lo que no tiene que ver exclusivamente con los beneficios tributarios o con la protección legal en sí, sino con los potenciales beneficios económicos que otorga a su titular y a la sociedad. Si esta protección y fomento no genera beneficios no cumple con su fin y un replanteo de fondo se torna imprescindible.

II. LA DEFINICIÓN DE INNOVACIÓN

2.1. La Ley N° 26.270 y una definición de Innovación

La ley N° 26.270 conocida como ley de Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna establece beneficios para los proyectos de investigación y/o desarrollo y para los proyectos de producción de bienes y/o servicios creando un fondo de Estímulo a Nuevos Emprendimientos en Biotecnología Moderna. Esta ley tiene por objeto (artículo 1) promover el desarrollo y la producción de la Biotecnología Moderna en todo el territorio nacional, teniendo una vigencia limitada en el tiempo, de QUINCE (15) años, contados a partir de su promulgación.

Define así a la “biotecnología moderna” en su artículo 2 como: “toda aplicación tecnológica que, basada en conocimientos racionales y principios científicos provenientes de la biología, la bioquímica, la microbiología, la bioinformática, la biología molecular y la ingeniería genética, utiliza organismos vivos o partes derivadas de los mismos para la obtención de bienes y servicios, o para la mejora sustancial de procesos productivos y/o productos, entendiéndose por “sustancial” que conlleve contenido de innovación susceptible de aplicación industrial, impacto económico y social, disminución de costos, aumento de la productividad.

Un producto o proceso será considerado de base biotecnológica cuando para su obtención o su realización, los elementos descriptos en el párrafo anterior sean parte integrante de dicho producto o proceso y además su utilización sea indispensable para la obtención de ese producto o para la ejecución de ese proceso.”

Este cuerpo legal, establece una serie de beneficios tributarios vinculados a la producción de biotecnología cuyos beneficiarios podrán solicitar en tanto y en cuanto sean personas físicas o jurídicas constituidas en la República Argentina y presenten proyectos en investigación y desarrollo

basados en la aplicación de la biotecnología moderna[5] en los términos del artículo 2º anteriormente citado.

Asimismo, podrán solicitar los beneficios de esta ley las personas físicas o jurídicas constituidas en la República Argentina que presenten proyectos de aplicación o ejecución de biotecnología moderna, destinados a la producción de bienes y/o servicios o al mejoramiento de procesos y/o productos. Los beneficiarios deberán desarrollar las actividades descriptas precedentemente en el país y por cuenta propia, y estar en curso normal de sus obligaciones impositivas y previsionales para acceder y mantener el beneficio.[6]

Por su parte, quedan excluidos de los alcances de esta ley los proyectos productivos que se desarrollen sobre la base de una patente concedida previamente a la entrada en vigencia de la presente medida. Asimismo se excluyen los proyectos productivos que resulten de actividades de investigación y desarrollo que se realicen en el exterior.

Tampoco serán beneficiarios de la presente ley los proyectos que involucren productos y/o procesos cuya obtención o realización se lleve a cabo mediante aplicaciones productivas convencionales y ampliamente conocidas, mediante procesos que utilizan organismos tal cual se presentan en la naturaleza o la obtención de nuevas variedades por medio del cruzamiento genético convencional o multiplicación convencional.

Tal como puede verse el ejercicio de actividad innovativa para la aplicación de beneficios fiscales es condición necesaria para la obtención de los beneficios previstos. Por lo que la pregunta que circunscribe cuándo hay innovación, es esencial a los efectos de analizar a quienes van dirigidos estos beneficios. ¿Cuándo existe esta mejora sustancial del proceso productivo que la ley prevé?, ¿en qué segmento de las redes se producen las innovaciones que permiten gene-

[5] Ley 26.270- 25/07/2007-artículo 3.

[6] Ley 26.270- 25/07/2007-artículo 3.

rar las mayores rentas?, ¿deben ser patentables estas innovaciones generadas en el marco del proceso?. ¿Hay definiciones de innovación dentro de nuestro derecho tributario, que tienen o habilitan tratamientos especiales?, ¿qué normativa tributaria abarca a las innovaciones?

Entendemos que recurrir a los conceptos económicos para tratar de aclarar las nociones es un intento hermenéutico válido. La contabilidad por su parte, también ha realizado este tipo de esfuerzos y aunque jurídicamente no siempre se han aceptado definiciones provenientes de otras disciplinas, el derecho tributario no contiene en sí mismo más que pautas hermenéuticas (referidas incluso al principio de realidad económica) que pueden (e incluso en algún caso entendemos que deben) ser complementadas con nociones provenientes de otras ramas científicas.

Esta propuesta hermenéutica lo es a efectos de lograr una articulación y coherencia entre los ordenamientos legales de distinto tipo (de derecho privado y de derecho público por ejemplo) que conlleve una interpretación armónica, coherente con la realidad y adaptada a los objetivos económico-sociales y de política general de un país que en la misma realidad pueden ser vistos en cuanto a su puesta en práctica.

En el presente apartado trataremos, entonces, de circunscribir e interpretar cuándo el legislador ha querido reconocer que existe realmente actividad innovativa que merece ser alentada a partir de la concesión de beneficios tributarios previstos. Cabe aclarar que la segunda parte de este estudio se abocará al análisis de las limitaciones de los efectos económicos de la legislación fiscal interna y en los CDI. Finalmente, se enunciarán los beneficios tributarios que prevé la ley 26.270, para ver si los mismos complementan lo que la ley nacional del Impuesto a las Ganancias prevé (en cuanto a deducciones) o crea un régimen especial.

2.2. La génesis de la innovación su importancia para políticas públicas específicas[7]

El conocimiento no se genera solamente en los centros de investigación públicos o universitarios, sino que la mayor proporción de investigación y desarrollo (I+D) es gestada en el propio corazón del sector productivo (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.7). Por otra parte, el desarrollo o la dinámica productiva no está determinada ni principal ni únicamente, por la realización de actividades de I+D, sino que una multiplicidad de otras cuestiones son relevantes a la hora de llevar a cabo una innovación (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.7)

Podemos decir que, actualmente, conocemos más del proceso de cambio tecnológico que de los procesos de cambio organizativo[8] que lleva aparejados, en los que el fracaso

[7] Para ver otro enfoque respecto de la génesis de la innovación y los cambios en la economía ver Dunning, John H. Revisión del paradigma ecléctico en una época de capitalismo de alianzas (1995). También Fernández, F. (2009).

Se toma, sin embargo, principalmente el enfoque propuesto por Anlló-Bisang et al.(2009) porque nos parece más clara la noción de “tramas” que la de eclecticismo o redes para describir el fenómeno.

[8] La sociología de las organizaciones explica las organizaciones y su funcionamiento como paradigmas bajo el concepto Kuhniano. El paradigma de la simplicidad explica a las organizaciones como mecanismos creados artificialmente para lograr objetivos, y siendo mecanismos, se consideran extorregulados. Este paradigma divide a la organización para llegar a sus componentes más sencillos y allí revelar sus leyes de funcionamiento. Se confiere predominio a las articulaciones jerárquicas, y el análisis de la conducta de sus componentes se realiza a partir del concepto de funcionalidad.

El paradigma de la complejidad se caracteriza por sostener que la realidad organizacional presenta procesos no ordenables o programables desde el exterior. Se supone la presencia de fuerzas que reconocen

resulta menos de la incompetencia que de las competencias establecidas que se convierten en rigideces.

El rol protagónico, entonces, le corresponde a la empresa, y dentro de la misma, al empresario, que determina el rumbo a seguir, el nivel de inversiones y diseña la estrategia a futuro de la empresa.

El empresario -entendido como el agente que toma decisiones al interior de la empresa- posee un conjunto de objetivos comunes entre los que privilegia la idea de maximizar la rentabilidad, amén de ponderar al resto con mayor o menor importancia, en cada caso específico. Compatibilizando el día a día con la mirada puesta en el largo plazo, construye su sendero particular de capacidades tecnoproductivas. A partir de diseñar y optar por una estrategia particular, ésta se ve nutrida por un menú compuesto por diversos proyectos/opciones, los cuales irán definiendo el modo en el que se asignarán los recursos. Una de las opciones de ese menú son las inversiones en innovación, en sus diferentes modos. (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.8)

Ahora bien, no todos los empresarios son iguales: varían tanto por su tamaño, origen de capital, forma de organización jurídica (sociedades anónimas, familiares o unipersonales) o funcional (estructuras más jerárquicas, rígidas u horizontales y flexibles). Esto incide sobre el tipo de estrategia y las posibilidades de elección, que en materia innovativa tendrá cada empresa (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.8).

múltiples fuentes y que se ejercen en distintas direcciones. Por lo tanto se admite la coexistencia en el mismo sistema, de relaciones complementarias, simultáneas y antagónicas. La organización existe en un medio interno de relativo desorden, diversidad e incertidumbre. Este paradigma advierte sobre las vinculaciones que se establecen entre el observador (su aparato perceptual y conceptual), y la realidad que él estudia. Más concretamente se advierte acerca del efecto de las premisas subyacentes sobre la supuesta objetividad de dichas observaciones. Ver, Etkin, J., 1989, p.71-110.

A su vez se perciben cambios respecto del modelo organizacional, en tanto y en cuanto existen como una realidad nuevas formas organizacionales y de comercio internacional, donde la articulación a partir de la acumulación y el control de grandes volúmenes de capital, una fuerte especialización y la rigidez productiva, están siendo desplazados por esquemas organizacionales más flexibles (tramas)[9]. Éstos responden a un modelo donde la organización productiva tiene uno o varios nodos de comando[10] que articulan- por lo general contractualmente- a redes de comercializadores y proveedores. La idea es operar coordinadamente, en base a contratos- formales y/o informales- o dominio del capital, operaciones descentralizadas funcio-

[9] La red o trama productiva constituye un espacio económico de creación de competencias e intercambio de bienes y/o servicios que incluye una o varias empresa (s) núcleo(s), sus proveedores y clientes. Se trata de vinculaciones entre firmas de diferente tamaño y sector, cuyas relaciones, de carácter dinámico, no automático, se construyen en el tiempo y son materializadas a través de contratos- formales o informales. Estos contienen no solo especificaciones acerca de las condiciones financieras y de los precios (de corto plazo) sino que incluyen intercambios- tangibles e intangibles- de flujos de información, experiencias productivas, conocimientos- codificados y tácitos- y estrategias concurrentes de desarrollo a futuro (Bisang y otros, 2005). A partir de esta definición cabe diferenciar este enfoque del de los cluster (donde prima la idea de ventajas asociadas a una localización específica para un conjunto de empresas que comparten algunos “bienes club” en base a sinergias de sus actividades) y del de encadenamiento (donde las empresas se relacionan a partir de las relaciones insumo-producto sin importar sus localizaciones- como en los cluster- ni la presencia de mecanismos de “cooperación” en el marco de relaciones que escapan al corto plazo- como en las redes). Ver Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I, 2009, p.8.

[10] Actividades claves (con activos económicos específicos y diferenciados, tangibles y/o intangibles) controladas por unos pocos actores económicos, desde donde se fijan y/o inducen decisiones que son acatadas por el resto de los componentes de la trama.

nalmente, con capacidad para ganar sinergias en producción de bienes/servicios y/o conocimientos.[11]

Frente a este panorama, un empresario que desea ganar competitividad tiene, por un lado, un conjunto de herramientas asociado al denominado sistema nacional de innovación[12] (las innovaciones) y, por otro, debe operar en actividades que crecientemente se desenvuelven a nivel global con una marcada fragmentación que se articula a través del comercio mundial. Su ubicación como proveedor (en diversos niveles), o como controlante de actividades críticas (nodos), incidirá sobre la posibilidad de captar- en mayor o menor medida- no solo beneficios sino rentas adicionales. De allí que la innovación pueda ser visualizada como una herramienta (potente)- junto a otras- que le permite acumular en el marco de una operatoria en red (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.9).

[11] Ver Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.9. Las descentralizaciones operativas se localizaron en distintos espacios geográficos, otorgando un tinte transnacional a estas organizaciones. Ello ha implicado que se deslocalizara parte de la actividad de los centros de decisión (donde se decide y planifica la acumulación e inversión) respecto a los de ejecución (donde se realiza).

[12] Es un concepto acuñado por Lundvall (1992) y Freeman (1995), que responde a la noción de que el éxito de las innovaciones, su tasa de difusión y su efecto sobre la productividad de las economías dependen de un conjunto de influencias que van mucho más allá de las actividades formales de I+D. Dado que se entiende que la innovación es un proceso social e interactivo, las relaciones, vínculos e intercambios entre las empresas se consideran tan cruciales como sus nexos con las instituciones científicas y tecnológicas, y con otros actores que pueden incidir en las capacidades y posibilidades de las empresas y organizaciones para generar, desarrollar, adquirir o adaptar nuevos conocimientos. Más aún, Freeman sostiene que las diferencias institucionales en la importación, mejora, desarrollo y difusión de nuevas tecnologías han jugado un papel central en la tasa de crecimiento fuertemente contrastantes que los países industriales registraron en la década de 1980.

Puede incluso sugerirse, que existe una relación consistente entre la existencia de bienes intangibles en la empresa y el desarrollo de actividad de innovación. Las empresas innovativas e intensivas en tecnología son generalmente aquellas en que los bienes intangibles juegan un papel más significativo. En consonancia con esta última afirmación podemos citar el estudio de Leffebvre y Yang (1996, p. 309) que han demostrado empíricamente que la existencia de activos intangibles es un determinante fundamental de la adopción de la tecnología de fabricación más avanzada. Otros estudios recientes han encontrado una relación consistente entre la innovación y el rendimiento futuro de la empresa (Bryjolfsson, E., 1999), esto aporta mayor consistencia a la idea de que los estados financieros deberían incluir información sobre la cantidad de recursos que las empresas invierten en innovación organizativa, de procesos y productos.

Y aunque la empresa autónoma seguirá siendo la principal unidad de análisis para entender la magnitud y los patrones de producción, la configuración PLI (propiedad, localización, internalización) resulta determinante de las actividades intra fronteras, y cada vez más se ve afectada por la producción en colaboración y los acuerdos de transacciones entre empresas (Dunning, J.H., 1995, p.20).

Un aspecto crítico de esta nueva trayectoria- que es esencialmente el resultado de una serie de adelantos tecnológicos claves y de la globalización de muchas clases de actividades de valor agregado- es que describe la organización de la producción de las transacciones como una organización que abarca tanto la cooperación como la competencia entre los principales agentes creadores de riqueza (Dunning, J.H., 1995, p.20).

Este planteamiento contrasta fuertemente con el que ha dominado el pensamiento económico desde Adam Smith (Smith, A., 1997) por el cual, la colaboración entre empresas se considera un síntoma de los fallos de mercado estructurales y no un medio para reducir los fallos de mercado endémicos.[13]

Con el objetivo de acrecentar la acumulación de las sociedades locales, las políticas tratan de mejorar el posicionamiento del conjunto empresario local en el marco de tramas de cobertura local. Temas como “desarrollar” redes internacionales, ganar competitividad en el marco de redes globales e, incluso, regular determinados segmentos de redes, cobran relevancia en las agendas de políticas públicas (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.9).

Finalmente y, como ya mencionáramos, los propósitos del empresario son fundamentalmente pecuniarios, y están signados por diferentes horizontes temporales y diversas aversiones al riesgo. Éstos, a su vez, se verán determinados tanto por el acceso al financiamiento (este acceso condicionará el tipo de objetivos que puedan plantearse), como a diversas fuentes de información (según que tipo de información- y el costo que implique su acceso- también condicionará el tipo de objetivo que el mismo se plantee). Diseñada una estrategia, el empresario puede enfrentarse a una serie de obstáculos, los que podrán impedirle siquiera poder aspirar a realizar algún tipo de actividad innovadora. Si éstos fueran superados, o no existieran, la empresa encarará la realización de una serie de actividades de innovación en pos de buscar mayor competitividad. Ésta le permitirá, o bien aumentar sus ganancias o su participación en el mercado, o bien sobrevivir a los competidores (potenciales y/o reales). A su vez, el desarrollo de estas actividades enfrentará una serie de obstáculos que, de ser superados, permitirán alcanzar, finalmente, ciertos logros que serán vistos, para los estándares internacionales como innovaciones. Sin embargo, vale la pena aclarar que la obtención de innovaciones no garantiza para nada, ni el éxito de la estrategia planteada, ni la supervivencia de la em-

[13] Dice Smith (1997): “...las personas que operan en el mismo sector rara vez se encuentran, ni siquiera en una fiesta o para divertirse, pero cuando lo hacen sus conversaciones terminan en una conspiración contra el público o en un artilugio para aumentar los precios”.

presa (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.37).

En tal sentido, tiene importancia estratégica el poder anticipar el dinamismo que habría de adquirir, en el futuro, el proceso de innovación y la posibilidad de identificar a quienes se hayan involucrado en el mismo, como una particularidad distintiva de su actividad empresarial.

Ahora bien, ¿cuáles son las actividades que conforman este proceso? En principio podríamos dividir entre las que realiza la empresa puertas adentro, con desarrollos propios en base a recursos humanos que posee (que van desde I+D-formales o esporádicas- hasta el desarrollo de alguna maquinaria específica, pasando por el diseño ingenieril o el desarrollo de una nueva cadena de distribución), y las que adquiere puertas afuera (desde una patente hasta los bienes de capital, pasando por paquetes de software, o contratos para el desarrollo de soluciones puntuales) (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.38).

2.3. La definición de actividades de innovación

La capacidad endógena de los actores, el grado de desarrollo del ambiente en el que actúan (territorio) y la pertenencia a una red (trama) de actores se han convertido en elementos clave, al igual que la presencia de factores intangibles, que se construyen a partir del desarrollo de competencias endógenas y de la articulación con otros actores.

Los actores aprenden y generan conocimiento a partir de sus prácticas productivas y de la recombinación de conocimiento codificado y tácito disponible en el ámbito de las organizaciones, de las redes y de los sistemas territoriales de los cuales forman parte.

Los cambios tecnológicos en marcha se reflejan en nuevas configuraciones de las actividades económicas y dan lugar a una creciente importancia de los conglomerados (clusters), los sistemas locales de innovación, las cadenas

globales de productos básicos (global commodity chains) y las redes productivas (production networks). En cada una de estas redes de muy desigual estructura se llevan a cabo procesos de creación y distribución de conocimiento que alcanzan distintos tipos de jerarquía, más allá de las formas específicas mencionadas que adoptan.

Ahora bien, ¿en qué consisten entonces, las actividades de innovación? Las mismas pueden ser definidas como (Anlló, G.; Bisang, R.; Campi, M. y Albornoz, I., 2009, p.38-39):

1- Investigación y Desarrollo (I+D) es el trabajo creativo realizado en forma sistemática, es decir, no ocasional, con el objetivo de generar un nuevo conocimiento (científico o técnico) o de aplicar o aprovechar un conocimiento ya existente o desarrollado por otro. Dentro de la I+D pueden distinguirse tres grandes categorías: la investigación básica (generar un nuevo conocimiento más bien abstracto o teórico dentro de un área científica o técnica, en sentido amplio, sin un objetivo o finalidad fijada de forma previa), la investigación aplicada (generar un nuevo conocimiento teniendo desde un principio la finalidad o destino al que se desea arribar) o el desarrollo experimental (fabricación y puesta a prueba de un prototipo, es decir, un modelo original o situación de examen que incluye todas las características y desempeños del nuevo producto, proceso o técnica organizacional o de comercialización). La creación de software se considera I+D en tanto y en cuanto implique hacer avances científicos o tecnológicos. Cabe aclarar que las actividades de I+D no siempre se realizan en el ámbito de un laboratorio de I+D o de un departamento de I+D. Es más, muchas empresas, en especial medianas y pequeñas, no poseen estructuras formales de I+D, y ello no implica que no realicen actividades de este tipo.

Uno de los grandes desafíos es identificar las actividades de I+D que se realizan sin una estructura formal. Por ejemplo, si un grupo de ingenieros de la empresa, que se

desempeñan en la misma área o en distintas, se reúnen todos los viernes por la tarde para pensar, consultar bibliografía, experimentar y/o probar distintas formas de incrementar el rendimiento o precisión para mezclar sustancias químicas, esta actividad deberá ser considerada como un proceso de I+D no formal. La condición entonces, es que la actividad se realice en forma no ocasional sistemáticamente

2. I+D externa: es el trabajo creativo que no se realiza dentro de la empresa o con personal de la empresa, sino que se encarga a un tercero ya sea mediante la contratación o financiación de un grupo de investigadores, institución o empresa con el acuerdo de que los resultados del trabajo será propiedad, total o parcial de la empresa.

3. Adquisición de bienes de capital, hardwares y/o software: son actividades de innovación únicamente cuando se trate de la incorporación de bienes vinculados a introducir mejoras y/o innovaciones de procesos, productos o técnicas organizacionales o de comercialización. El reemplazo de una máquina por otra de similares características o una nueva versión de un software ya instalado no implica una actividad de innovación.

4. Transferencias de tecnología: es toda adquisición de derechos de uso de patentes, inventos no patentados, licencias, marcas, diseños, know how o asistencia técnica vinculada a introducir mejoras y/o innovaciones de procesos productos o técnicas organizacionales o de comercialización.

5. Ingeniería y Diseño industrial: incluyen todas las preparaciones técnicas para la producción y distribución no incluida en I+D, así como los planos y gráficos para la definición de procedimientos, especificaciones técnicas y características operativas; instalación de maquinaria; ingeniería industrial y puesta en marcha de la producción.

Estas actividades pueden resultar difíciles de diferenciar de las actividades de I+D. Para esto, puede ser de utilidad comprobar si se trata de un nuevo conocimiento o de una solución técnica. Si la actividad se encuadra en la resolución de un problema técnico será considerada dentro de las actividades de Ingeniería y Diseño industrial. Las modificaciones al proceso productivo, por ejemplo, la implementación del just in time, también deben ser consideradas como una actividad propia de la ingeniería y diseño industrial. Las actividades de diseño estético u ornamental de los productos no son actividades de innovación, salvo que generen modificaciones que cambien las características principales o las prestaciones de los productos.

6. Gestión: se refiere a la generación, adaptación y aplicación de nuevas técnicas que permitan una mejor articulación de los esfuerzos de cada área de la empresa (coordinación entre producción, administración y ventas) y/o que permitan alcanzar los objetivos fijados por la dirección de forma más eficiente (calidad total, cuidado del medio ambiente, etc.) No se debe confundir la actividad con el objetivo. Con el fin de realizar una mejora en las técnicas o procedimientos de comercialización, posiblemente sea necesario un replanteo de la coordinación entre varias áreas de la empresa.

7. Capacitación: será considerada una actividad de innovación siempre y cuando no signifique capacitar a nuevos trabajadores en métodos, procesos o técnicas ya existentes en la empresa. Ésta puede ser capacitación interna o externa del personal, tanto en tecnologías blandas (gestión y administración), como en tecnologías duras (procesos productivos).

8. Consultorías: implican toda contratación de servicios científicos y técnicos relacionados con las actividades de Ingeniería y diseño industrial o gestión a terceros externos a la empresa.

Finalmente, el ciclo innovativo se completa con el aprendizaje concreto (y no automático) y la internalización en el uso de tales tecnologías.

Por lo tanto, la naturaleza de la innovación es de por sí problemática por cuanto no es solo la inmaterialidad lo que le confiere características diferenciales propias, ni aún la dificultad de vincularla con los ingresos que han de producir que deviene de la incertidumbre relacionada con la valuación de dichos beneficios económicos y su distribución temporal sino el carácter particularísimo que tiene (lo que en inglés se conoce como “uniqueness” y que podríamos traducir como singularidad u originalidad (Rodríguez de Ramirez, M.C, 2004)).

III. LA INNOVACIÓN COMO BIEN INTANGIBLE

La expresión “intangible” puede ser aprehendida desde diferentes normas incluidas tanto en el área contable como tributaria. De hecho, la “mejora sustancial de procesos productivos y/o productos”[14] conlleva, como hemos mencionado y analizado, un componente intangible ligado a la innovación. Indudablemente cuando nos referimos a la existencia de innovación nos estamos refiriendo a bienes que, entre otras pautas, por carecer de sustancia física y poseer un valor (ya sea en sí mismo o respecto de lo que pueda generarse a partir de los mismos) son intangibles.

La Ley N° 26.270 en su artículo 18 prevé incluso que “Los beneficiarios se comprometen a presentar, en un plazo no mayor a un (1) año desde que el desarrollo de una nueva invención fuera completado en el marco de la presente ley, la correspondiente solicitud de patente en el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial...en forma prioritaria a cualquier otra jurisdicción...” y “si la invención desarrollada fuese una nueva variedad fitogenética, la titularidad de la misma deberá ser registrada en el Registro Nacional de la Propiedad de Cultivares...”. Por su parte “cuando la

[14] Ley 26.270 art.2.

invención no cumpla los requisitos de patentabilidad exigidos por la ley nacional, pero satisfaga los requisitos de patentabilidad requeridos por otros países, el titular deberá presentar la correspondiente solicitud de título de patente...”.[15]

Por tanto, la legislación bajo análisis promueve (con beneficios tributarios) desarrollos innovativos (podríamos incluso decir que confunde invención con innovación) en el área biotecnológica previendo la posibilidad de patentamiento como resultado de la actividad innovativa, es decir, supone un resultado a partir de esta actividad. Ya mencionamos también el hecho de que la apropiabilidad (patentamiento) tiene sentido en la medida en que se produzcan beneficios para aquellos que puedan patentar. Para la legislación local la innovación resulta en un producto/proceso patentable.

Por su parte, tributariamente la ley en cuestión establece beneficios fiscales para proyectos de I+D y para proyectos de producción de bienes y servicios.

I+D es innovar?, ¿qué conforma el I+D en el impuesto a las ganancias?, ¿es igual al I+D previsto en la ley 26.270 que prevé incentivos para el I+D?.

Antes de adentrarnos en estas cuestiones cabe analizar cómo define a los bienes intangibles y qué bienes intangibles contempla la legislación tributaria argentina.

Mayormente Argentina ha sido (y es) un país importador de bienes intangibles industriales (de patentes, de tecnologías, know how, etc.). Así, nuestra legislación los contempla de un modo extremadamente global involucrando a todo este tipo de bienes en forma conjunta.

Entendemos que las definiciones contables ayudan a completar el panorama tributario dado que la tradicional hermenéutica del impuesto a las ganancias conlleva la lógica de distinguir, en la ley especial, aquello que la ley distingue y no distinguir allí donde la ley no lo hace. La

[15] Ley 26.270 art.18.

liquidación y cálculo del impuesto a las ganancias se sustenta en los estados contables que incluyen la información necesaria para el cálculo del impuesto. Los estados contables contienen además definiciones propias respecto de los rubros que lo componen, su detalle de composición, el momento de atribución al estado contable, la pertenencia al sujeto que registra y finalmente su valor.

Podríamos incluso decir que los estados contables establecen pautas similares, en cuanto a su estructura, a la de los impuestos (hay un marco espacial, temporal y de vinculación e incluso hay una cualificación de hechos imposables y una cuantificación de base imponible). ¿Cómo se definen contable y tributariamente los Bienes Intangibles?.

No dudamos en que estas preguntas no pueden soslayarse, y para iniciar este análisis proponemos el estudio de los conceptos vinculados a Bienes Intangibles industriales que desarrolla la contabilidad y que entendemos contiene la ley del impuesto a las ganancias, con los grises que hemos expresado cuando intentamos en el punto 2 definir a la innovación, ya que la propia interpretación de la ley tributaria local nos permitiría remitirnos a ellos.

3.1. El concepto de activos intangibles: El problema de la Contabilidad.

Contablemente contamos con un rubro que permite agrupar activos que además de ser difíciles de valorar (Cañibano, L.; García Ayuso, M. y Sánchez, M.P., 1999, p.26-27) carecen de sustancia física, ya que normalmente resultan de derechos legales y contractuales que posiblemente generen beneficios en el futuro. Nos referimos a los bienes intangibles.

En nuestro país la Resolución Técnica nro.9 enumera los más habituales a fin de establecer una definición “Activos intangibles son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos con-

tra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos” (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas FACPCE, 2004).

Por su parte, el Declaración de Conceptos de Contabilidad Financiera nro. 6 (su sigla en inglés SFAC, 1985, párrafo 25) dice, que los activos constituyen posibles beneficios económicos futuros controlados por una entidad concreta como resultado de acontecimientos y transacciones pasadas. Parece existir, así, un acuerdo general en la comunidad contable en torno a que, siempre que esos posibles beneficios económicos futuros carezcan de forma física, deben ser considerados como activos intangibles (Cañibano, L. et alrri, 1999, p.88).

Sin embargo, Hendriksen (Hendriksen, E.S., 1981) señala que la ausencia de sustancia física no debe considerarse como la diferencia fundamental entre activos tangibles e intangibles. Por lo contrario, sugiere que el atributo más importante de los intangibles es el alto grado de incertidumbre asociado a los beneficios que se espera obtener de ellos.

En la última versión del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés IAS) en su norma nro. 38 (párrafo 8), define los activos intangibles “como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Le asigna además las características ínsitas en la propia consideración acerca de lo que es un activo: a). es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y b). es un recurso del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Vale decir, un activo intangible es un recurso: a). identificable; b). controlado por una empresa como resultado de acontecimientos pasados; c). del cual la empresa espera obtener beneficios económicos en el futuro, y d). es no monetario y no tiene apariencia física.

En este mismo sentido, Fowler Newton (Fowler Newton, E., 2003, p.19) expresa que los activos intangibles, ade-

más de no poder tocarse, tienen ciertas características similares a los bienes de uso:

a). Se emplean continua o repetidamente en las actividades principales del ente (producción, comercialización, o administración), o son alquilados o licenciados a terceros.

b). Tienen una capacidad de servicio que no se consume ni se agota en el primer empleo.

c). Mientras están en uso o se licencian, no se transforman en otros bienes ni están destinados a la venta.

Así, coincidimos con Chaves (Chávez, O., 2005) en que la relevancia y complejidad de los intangibles en la época actual ha ameritado por parte de los autores un esfuerzo acerca de su caracterización antes que de una definición.

Es en este sentido, y unido a la identificación de algunos posibles problemas que su definición genera, que podemos enumerar las siguientes características (Chávez, O., 2005):

- Son difíciles de cuantificar: presentan problemas de medición y valuación, dificultad que se incrementa al estar basados muchos de ellos en conocimientos de tipo tácito, es decir, en conocimiento que, por su propia naturaleza, no es formalizable ni codificable.

- Se aprecian por el uso: mientras los recursos tangibles tienden a depreciarse con su utilización, los intangibles suelen ganar valor a medida que son más usados. Esto introduce en la gestión de empresas una ley de rendimientos crecientes de la utilización de recursos, contraria a la sostenida tradicionalmente por la teoría macroeconómica respecto a los activos tangibles. Contablemente surge un problema inverso al tradicional referido a la amortización de los activos físicos.

- Puede no haber “mercado” para estos activos: esto compromete su adquisición o transferibilidad. Por otra parte suelen ser activos complementarios de otros de modo que su utilidad reside en un uso combinado, siendo muy difícil su consideración individual.

- Reúnen características que permiten confundir su consideración en tanto activos o en tanto gastos: pueden ser activos o medios (pueden ser una fuente de posibles beneficios económicos en el futuro o pérdidas) y pueden ser de naturaleza financiera o no financiera. Es difícil definir su perfil como un activo o como un medio.

- Tienen un valor indirecto y potencial: ciertos recursos intangibles, como el conocimiento y la tecnología, rara vez hacen impacto directo en los resultados tangibles, como los ingresos y las ganancias. Es habitual que su influencia sea de segundo o tercer orden. Esto dificulta su medición. Además su valor es potencial lo que se evidencia en la imposibilidad de convertirse en un valor real hasta no llegar a manifestarse en un bien tangible.

- Son bienes públicos en sentido económico, ya que el mero hecho de estar basados en información y conocimiento implica que la posibilidad de ejercer algún control sobre este tipo de activos/medios es dudosa. El poseedor del mismo no pierde su capacidad de utilización dado que el conocimiento en el que se basa puede ser compartido.

- Son lentos en su acumulación: su acumulación está en relación directa con la propia experiencia de la empresa, constituyendo generalmente un proceso único e irrepetible relativo a la formación de la historia de la compañía. Este proceso histórico está sometido a cierta ambigüedad causal, que hace difícil conocer incluso para la propia empresa las relaciones causa-efecto de su devenir a lo largo del tiempo. Según el tipo de intangible de que se trate estará en una mayor medida sujeto a imitación, sustitución o copia.

- Es difícil asirlos ejerciendo algún tipo de derecho de propiedad: éstos no están bien definidos lo que genera un problema de apropiabilidad respecto a su explotación por parte de la empresa.

- Tienen un valor de liquidación nulo: en bastantes casos, sobre todo en aquellos no vinculados a las personas, los intangibles tienen un nulo valor de liquidación en el sentido de que al estar necesariamente ligados a la actividad empresarial, carecen de valor ante la posibilidad de desaparición de la empresa.

Más allá de estas distinciones conceptuales y desde un marco teórico general (es decir, disciplinar y por encima de la regulación contable), una definición más amplia de recursos intangibles ha sido desarrollada a través de diversos modelos para medir el capital intelectual, lo cual nos lleva a estructurar una primera gran división entre el capital humano y el capital estructural (Rodríguez de Ramírez, M.C., 2004, p.152).

El capital humano recoge las competencias actuales (conocimientos, habilidades y actitudes) y la capacidad de aprender y crear de personas y grupos (Rodríguez de Ramírez, M.C., 2004, p.153). En cambio, cuando hablamos de capital estructural hablamos de conocimientos explícitos relacionados con el proceso interno de difusión, comunicación y gestión de conocimientos. Incluye tanto los derechos de propiedad intelectual como las metodologías, tecnologías, procesos y sistemas que permiten a la organización operar eficientemente y que son creados o reproducido y compartido.

La innovación, dentro del marco disciplinar, se encuentra dentro del primer grupo (capital humano) y la tecnología dentro del segundo (capital estructural). La característica principal de la innovación, siempre en un concepto contable, es la potencialidad de “agregar valor” simplificando procesos, haciendo menos costosas determinadas aplicaciones, mejorando

el medio ambiente, y en numerosas oportunidades sirven de base a posteriores desarrollos tecnológicos[16].

La tecnología, en cambio, nos sitúa ante bienes virtualmente intangibles que pueden tangibilizarse en mejoras a bienes, procesos o desarrollos, que aunque en algún caso puedan contar con la protección legal de las patentes o licencias de uso, no siempre cuentan con una herramienta jurídica que les permita su exteriorización o no siempre resulta conveniente exteriorizarlos mediante algún tipo de herramienta jurídica.

La característica que ambas comparten se da en el caso de la existencia de un conocimiento de libre acceso, que no pueda transferirse por completo pero que, al mismo tiempo, no se pueda evitar totalmente su transferencia porque siempre existe la posibilidad de que alguien copie ese bien o que, partiendo del conocimiento puro, lo desarrolle. Tienen, por otra parte, una imperfecta especificidad, dadas sus particularidades propias.

Además, tanto la tecnología como la innovación no siempre van unidas a una rentabilidad comercial inmediata, y en algunos casos, ni siquiera se advierte una rentabilidad potencial. Las transacciones, en muchos casos, se hacen sobre un producto supuesto que aún no existe. En el “negocio” de la tecnología, muchas veces el producto no se puede revelar hasta que no se cierra el trato. Es un mercado que opera con un producto, por lo general, indefinido, que no está corporizado.

Tanto la tecnología como la innovación son producidas, desarrolladas, en ámbitos privados y en ámbitos públicos. Sus efectos o consecuencias suelen ser indirectas ya que se ejercen a modo de “derrame”; y sus beneficiarios son difíciles de identificar, y el hecho de tenerlos, sin necesidad de individualizarlos no significa la pérdida de aquel aprendizaje que dejó, no se agotan por su uso individual. Vale decir: generan externalidades tanto positivas como negativas.

[16] Ver las clasificaciones que detallamos en el punto 2.3.

Hay quienes desarrollan incluso la idea de comunidad epistémica: una comunidad de individuos que comparten un mismo lenguaje codificado que no pueden entender los que no pertenecen a ella. De esta forma, las ventajas competitivas se generan en grupos “no visibles de actores” pertenecientes a redes, que constituyen espacios en los que -con distinto grado de intensidad- se produce la circulación y la apropiación del conocimiento. Desde esta perspectiva, lo que aparecería como tácito puede ser codificado mediante reglas no escritas por esa comunidad epistémica. Existen códigos y son conocidos por los participantes de la comunidad, pero no están necesariamente escritos. La idea de comunidad epistémica constituye una profundización adicional de la idea de bienes club llevada al plano de una red formal o informal de actores. En estos casos la difusión del conocimiento generado por esa comunidad epistémica no es libre y está sujeto a la apropiación privada. Nos remitimos a las explicaciones de la génesis de la innovación y el detalle del punto 2.3 sobre la definición de actividades de innovación.

3.1.1. El reconocimiento de la Innovación Tecnológica en los estados contables.

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad nro. 38 (en inglés NIC) y con el marco conceptual del IASC, para poder ser incluido en el estado de situación patrimonial como intangible, un recurso intangible, además de su carácter de no corpóreo, debe satisfacer otros cinco requisitos.

Los tres primeros están relacionados con la consideración de un recurso intangible como activo, en tanto que los dos últimos- que surgen del marco conceptual del IASC- se vinculan con el reconocimiento final del activo en el balance empresarial (Chavez, O., 2005).

a). Debe tratarse de un recurso controlado por la empresa

- b). Del que se esperan obtener beneficios económicos futuros
- c). Debe ser “identificable”
- d). Debe ser “probable” que los beneficios económicos fluyan hacia la empresa
- e). Debe poder estimarse su valor en forma “fiable”

Sin embargo como no todo aquello que es “intangible” cumple con estos requisitos los importes insumidos en la adquisición o en generación interna de recursos intangibles que no califiquen como activos deberán ser imputados a gastos del ejercicio.

Es decir, que el efecto que se logra es exactamente el inverso al buscado, pues mientras que el desarrollo de intangibles persigue crear valor para la empresa, cuanto más se invierte a tal fin, mayor es el nivel de gastos a contabilizar y menor el resultado.

En nuestro país, los criterios para el reconocimiento contable de los activos intangibles se asemejan a los vigentes en el orden internacional.

El marco conceptual contenido en la Resolución Técnica 16 establece como características básicas de los activos:

- a). Que por un hecho ya ocurrido se tenga el control de un bien material o inmaterial con valor de uso o valor de cambio
 - b). Que ese bien pueda generar beneficios económicos, para lo cual debe tenerse la certeza o una alta probabilidad de que genere flujos de fondos futuros positivos
 - c). Que su costo pueda determinarse sobre bases confiables
- No especifican nuestras normas el requisito de identificabilidad para reconocer una partida intangible como activo. Pero

en cambio adopta un criterio restrictivo y aclara que no todos los costos incurridos por la compra o generación de recursos que cumplan los requisitos a) y b) anteriores permitirán el reconocimiento de un activo intangible, excluyendo a los siguientes:

- Costos de investigación efectuados con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia
- Costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no pueden ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio en su conjunto o un segmento de dicho negocio
- Costos de publicidad, promoción y reorganización o reubicación de una empresa
- Costos de entrenamiento (salvo los de carácter preoperativo).

Por lo tanto, la contabilidad excluye, en su posibilidad de contabilización como activo, el reconocimiento explícito de activos autogenerados como los que la norma contable reconoce en su existencia fáctica (aún a pesar de que existe un cierto control por parte de la empresa que lleva a cabo la innovación o incorpora tecnología) y la ley 26.270 quiere beneficiar y promover.

Si tenemos en cuenta que el objeto de la actividad contable es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas, se puede observar que aquello que la actividad contable debiera informar no se puede observar, por lo menos no tan directamente desde el elemento concreto a partir del cual se procede a la liquidación y cálculo del impuesto.

Así es que no es el hecho del control de este activo, en sentido estricto, sino de la posibilidad de que este activo sea “procesado” e incluso generado en la órbita empresaria, lo que incrementa las posibilidades de expectativas favorables por parte de una amplia gama de usuarios y hace más “valiosa” a la empresa que lleva a cabo ese tipo de actividades. Entendemos que el objetivo de la ley 26.270 es obtener esta información para promover beneficios tributarios a actividades de mejora sustancial en productos y/o procesos.

El activo innovación tecnológica reúne las características de un activo intangible, que la contabilidad acepta pero no reconoce, y reúne las particularidades que en el campo real los economistas han definido como innovación. El problema es el reconocimiento e identificación de existencia de innovación, que, reiteramos, aunque la ley en cuestión reconoce no siempre puede ser efectivamente identificada ya que la patentabilidad de productos y/o procesos es solo uno de los indicios de la existencia de innovación. La innovación no siempre es patentable. La innovación no siempre es rentable a ciencia cierta, y las políticas públicas debieran promover la innovación y capturar las externalidades positivas que las mismas puedan generar.

3.2. Los bienes intangibles y su definición: la OECD; el IRS; la OMPI y las referencias que surgen de la ley argentina del Impuesto a las ganancias

En el comercio internacional los contratos que tienen por objeto la transferencia de bienes intangibles constituyen una práctica cada vez más extendida. Por este motivo las diferentes administraciones tributarias revisan los conceptos atinentes a transferencias de intangibles, especialmente de tecnología y prestación de servicios centrales provenientes del exterior. Esto ha llevado, por una parte, a una ampliación de la definición dada de “know how” y a la utilización del criterio de utilización económica con el fin de aplicar retenciones en la fuente sobre los pagos realizados a no residentes mien-

tras que, en otros casos se ha optado directamente por reajustar los valores de transferencia pactados entre partes asociativas.

La Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) considera ganancias de fuente argentina a “aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República” (artículo 5) y en particular a toda otra ganancia “que haya sido generada por bienes materiales e inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país” (artículo 9 inc.d) Decreto Reglamentario 1344/98 y modificaciones).

Se puede definir así a los bienes intangibles (bienes inmateriales) como el conjunto de facultades o derechos que la ley concede al autor o creador de obras literarias, científicas, inventos o procedimientos de aplicación industrial, o distintivos o marcas comerciales, para gozar de su explotación económica exclusiva, por sí mismo o a través de quien aquel autorice, así como los conocimientos que, por revestir el carácter de secretos, son utilizados por su poseedor (o a quien éste se los transmita) como ventaja competitiva (Campagnale, N.; Catinot, S. y Parrondo, A., 2000, p. 361).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo (sigla en inglés OECD, 2010), por su parte, entiende que la expresión “bienes intangibles” abarca aquellos derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, etc., pero también incorpora la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el “know how” y los secretos industriales o comerciales (Campagnale, N.; Catinot, S. y Parrondo, A., 2000, p. 361). Para la OECD existen dos tipos de intangibles comerciales: los publicitarios (o comerciales propiamente dichos, como las marcas por ejemplo) y los de intercambio.

Los intangibles de intercambio son generalmente creados por investigación y desarrollo donde el desarrollador recupera los gastos de investigación y desarrollo a través de la venta del producto, servicios contractuales o acuerdos de licencias. Algunos comentaristas se han referido a los

intangibles de intercambio como “intangibles producto- relacionados”, significando que esos intangibles son creados por investigación y desarrollo (o en algunos casos por actividades de ingeniería y producción de una compañía) (Wright, D., 1994, p.19). El know how y los secretos comerciales, en cambio, pueden ser tanto intangibles de intercambio como de comercialización. Son significativos porque no están bajo protección legal como las patentes o las marcas comerciales.

Por su parte la US Regulations 1482-4 incluye dentro de la definición de propiedad intangible a las patentes, inventos, fórmulas, procesos, diseño, know how, derechos de autor, composiciones artísticas, musicales, literarias, marcas, patentes, franquicias, licencias, contratos, métodos, programas, sistemas, procedimientos, campañas, estudios, pronósticos, estimaciones, listas de clientes, datos técnicos y otros ítems similares siempre que: a). los activos anteriormente mencionados tengan valor independientemente de los servicios que conjuntamente a ellos se presten y; b). su valor no derive de sus atributos físicos sino de su contenido intelectual o sus propiedades intangibles.

En cuanto a la OMPI[17], la misma define a la propiedad intelectual (bienes intangibles) como “Las creaciones de la mente: invenciones; trabajos artísticos y literarios; y símbolos, nombres e imágenes usadas en el comercio”. La propiedad intelectual se divide en dos categorías[18]:

1. Propiedad industrial, que incluye patentes de invención, marcas, diseños industriales, e indicaciones geográficas.
2. Derechos de autor: abarca los correspondientes a obras literarias (como novelas, poemas y obras), films, música,

[17] <http://www.wipo.org>.

[18] http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/en/intproperty/450/wipo_pub_450.pdf. La traducción es libre y nos pertenece Visto por última vez el 07/01/2014.

trabajos artísticos (ej. dibujos, pinturas, fotografías y esculturas) y diseño arquitectónico. Derechos relativos a derechos de autor incluyen aquellos que involucran el hecho artístico, la producción de fonogramas en grabaciones y en radio y programas de televisión”.

En Argentina, la propiedad intangible se asocia a la propiedad legal y la legislación del Impuesto a las ganancias local no la define refiriéndola solo al efecto de la generación de renta. La legislación local también contiene limitaciones a las deducciones que por este tipo de activos (gastos) pueden realizarse respecto del resultado contable.

En síntesis, no existe una definición de bienes intangibles que pueda ser aplicada exclusivamente a este ámbito sino a partir de la definición de las rentas generadas por bienes intangibles.

Por supuesto que, en el marco de operaciones internacionales, con la existencia de contratos complejos, triangulaciones entre empresas vinculadas y controladas, la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) afectarán, en la medida de lo que ellos disponen, las limitaciones a las que hemos hecho referencia, y obligarán o no a la aplicación de las pautas de la OECD en cuanto a qué bienes intangibles se encuentran involucrados en las transacciones y el tipo de renta que los mismos están generando.

3.2.1. La Tecnología y su instrumentación a través de los contratos de Transferencia de Tecnología.

La tecnología es un conocimiento técnico del hombre que tiene por objeto su aplicación económica en alguna actividad productiva. Constituye un bien inmaterial de formas variadas (fórmulas secretas, planos industriales, etc.) que se encuentran sometidas a un régimen legal especial referente a la protección de los derechos industriales y que goza de un determinado valor económico (Campagnale, N. et altri, 2000, p. 370).

La tecnología es el resultado de actividades de investigación y desarrollo realizadas mediante inversiones costosas y riesgosas. Por ello la empresa que ha incurrido en tales costos trata de recuperarlos mediante la incorporación de un sobreprecio en los bienes fabricados mediante los avances tecnológicos logrados o a través de la instrumentación de distintos tipos de contratos de transferencia de tecnología (Campagnale, N. et altri, 2000, p. 370).

La transferencia de tecnología a favor de sujetos residentes argentinos debe analizarse bajo la perspectiva de la LIG y de la ley 22.426 de transferencia de tecnología (LTT). En ambas normas se encuentran regulados aspectos impositivos (Gotlib, G. y Vaquero, F., 2009, p. 156).

Se encuentran comprendidos en la LTT los actos jurídicos celebrados a título oneroso que tengan como objeto principal o accesorio la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas[19].

Por tecnología se entiende: 1).las patentes de invención; 2).los modelos y diseños industriales y 3).todo otro conocimiento técnico para la fabricación de un producto o la prestación de un servicio. [20] La autoridad de aplicación de estas normas es el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual (INPI).[21]

Los contratos de transferencia de tecnología celebrados entre partes independientes o entre empresas vinculadas, deben inscribirse ante ese organismo a título informativo.

La falta de inscripción de estos contratos no afecta su validez, pero tiene consecuencias tributarias relevantes. El artículo 9 de la LTT establece que, en esos casos. Las prestaciones a favor del proveedor del exterior no podrán ser

[19] Artículo 1 ley 22.426.

[20] Artículo 1 Dto. 580/1981.

[21] El artículo 90 de la ley 24.481 crea el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial como organismo autárquico, con personería jurídica y patrimonio propio y lo designa como autoridad de aplicación de la ley 22.426

deducidas impositivamente como gastos por el receptor argentino.

Se entiende por transferencia de tecnología a la transmisión de derechos de uso o de titularidad sobre un bien inmaterial de propiedad industrial. Podemos conceptuarlo como (Lima Márquez, C. en Campagnale, N. et altri, 2000, p. 374). "...la transferencia de conocimientos técnicos para manufactura de un producto, para la realización de un procedimiento comercial o industrial o para la prestación de un servicio; no tratándose de la mera venta o locación de elementos materiales, no se incluyen transacciones referentes a marcas, marcas de servicios, nombres comerciales o signos definitivos".

Cabanellas de las Cuevas (Cabanellas de las Cuevas, G., 1994, p.22) aporta el concepto de tecnología brindado por la UNCTAD en su proyecto de código de conducta, el cual consiste en "...la aplicación de un proceso o la prestación de un servicio, no extendiéndose a las transacciones que entraña la mera venta o arrendamiento de productos".

Pero, en atención a lo expresado y valiéndonos de los conceptos contables sería conveniente incluir dentro de las tecnologías la tecnología incorporada en maquinarias, herramientas o equipos enajenados, o en la construcción de plantas industriales bajo la modalidad de "llave en mano", en aquellos casos en que por las características de la transacción, se determine que el objeto principal de la misma es la transmisión de conocimientos técnicos (Campagnale, N. et altri, 2000, p. 374).

Por medio de la Resolución P-328/2005 (Boletín Oficial 19-10-05), el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual (INPI) ha procedido a establecer pautas interpretativas a los efectos del registro de contratos a cargo del mismo, en términos generales respecto a que tipo de servicios califican como "tecnología" y específicamente que debe interpretarse conceptualmente como "servicios de asistencia técnica" a los fines del artículo 93, inciso a) apartado 1, de la LIG.

En primer término, la norma aclara que tipo de servicios o prestaciones, en los términos de la Ley 22426, no califican

como tecnología, y por lo tanto, el INPI no procede a su registro:

.La adquisición de productos.

. Los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de know how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, 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.

. Las licencia de uso de software o de actualizaciones de software.

. Los servicios de reparaciones, supervisión de reparaciones, mantenimiento, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etcétera, que no incluyan la capacitación del personal de la firma local.

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

Tales definiciones nos brindan una primera aproximación al concepto de transferencia de tecnología, es decir, que los servicios de asistencia técnica, consultoría reparaciones, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etc., serán consideradas como tal, en tanto evidencien de modo claro y concreto la efectiva incorporación de un conocimiento técnico y/o la capacitación del personal de la firma local.

De todos modos, la norma bajo comentario en sus artículos 5° y 6° establece precisiones respecto al concepto de asistencia

técnica, ingeniería y consultoría a los fines de la LIG, en los siguientes términos:

ARTICULO 5° — A los efectos previstos en el artículo 93 inciso a) apartado 1°, de la Ley 20628 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.

ARTICULO 6° — En los supuestos del artículo anterior se admitirá la inclusión dentro del monto a abonar, de los gastos de pasajes, viáticos o estadías, en la medida en que su asunción por el adquirente en el contrato permita considerar dicho gasto como parte del costo total de la prestación.

Como puede apreciarse la disposición apunta a la existencia de transmisión total o parcial de conocimiento técnico por parte del prestador del exterior al contratante local, quedando al margen la mera prestación de servicios que no cumplan aquella condición. Dada la diversidad de situaciones que pueden presentarse devendrá necesario analizar cuidadosamente cada caso a los efectos de verificar si califica en los términos de la resolución, ya que la denegación de registración de los respectivos contratos por parte del INPI, implicará que éste no emita el Certificado para el Impuesto a las Ganancias y, en consecuencia, no podrá aplicarse la alícuota de retención reducida.

3.2.1.1. Asesoramiento Técnico, Know- How y Asistencia Técnica.

Así, se deben distinguir los conocimientos a los que nos hemos estado refiriendo en el párrafo anterior de los servicios técnicos de ingeniería o consultoría provistos desde el exterior, ya que estos últimos no implican en principio transferencia de tecnología. Sin embargo, en las legislaciones de algunos países desaparecen las diferencias en la consideración fiscal de ambos conceptos dentro del concepto de transferencia de tecnología.

La distinción de “servicios” respecto de “bienes intangibles” resulta de particular importancia, ya que tendrán un tratamiento diferente ya sea tanto en su deducción en el balance fiscal, como en la posible retención que puedan sufrir.

Como una primera aproximación, y sustentándonos en los conceptos contables y económicos analizados, podemos decir que los servicios siempre formarán parte del estado de resultados (gastos) mientras que los bienes intangibles (inmateriales) podrán formar parte del estado de resultados cuando el intangible esté en formación, y serán efectivamente un activo (parte del estado patrimonial) cuando su beneficio económico se haga expresamente presente, a través de una posibilidad concreta de hacer que ese intangible genere rentas.

El gasto se relaciona con la generación de un ingreso actual o futuro, hay una evidencia de un “consumo” necesario para la generación del ingreso. El bien intangible, cuando es gasto, se relaciona con las erogaciones necesarias para su creación que se vinculan no solo con la generación (presente o futura) de renta sino con la potencialidad de obtención del beneficio e incluso con la generación (también potencial) de una pérdida asociado al riesgo integrante de la actividad económica. La I+D aplicada al desarrollo de un intangible evidencia una asunción de riesgos en alguna medida calculada (y no netamente especulativa ni como parte del mantenimiento de la actividad rutinaria de una firma) a fin de complementar una estrategia global de la empresa como un todo.

El asesoramiento técnico (como concepción de servicios prestados desde el exterior, en sintonía con lo que venimos expresando respecto de lo que prevé la LTT) comprende la transmisión a terceros de información sobre experiencias de carácter científico, industrial, comercial, etc. En este sentido el Tribunal Fiscal de Canadá lo ha definido como “el conocimiento práctico de cómo debe hacerse algo con facilidad y eficiencia” (Valcarel, N.; Goldemberg, C.; Bliajer, S. y Gutierrez, C., 2000, p.82).

En antecedentes judiciales, se entendió como asesoramiento prestado desde el exterior a aquel que se exteriorizó mediante consejos, instrucciones e informaciones que facilitaron la utilización o aplicación de la experiencia recogida por la empresa del exterior sobre determinadas materias complementada con manuales, planos y demás elementos accesorios en los que se halla plasmada esa experiencia (Vicchy, J.C., 1988, p.1066)[22]. En S.A. Nestlé de Productos Alimentarios se entendió que los pagos a beneficiarios del exterior por proyectos de planos, edificios y nuevas instalaciones y análisis de muestras de productos para su control de calidad y composición encuadraban en el concepto de asesoramiento técnico porque éste incluiría todo aporte o asistencia que no responde a la concesión del uso de patentes o marcas retribuidas mediante regalías.

En P.A.S.A. Petroquímica Argentina S.A., la Cámara entendió que debería considerarse asistencia técnica a todas aquellas situaciones en que, si bien no se pactan regalías, igualmente se goza de la ayuda técnica, la instrucción o asesoramiento para obtener el rédito.

Si bien no hay una enunciación clara y completa de los elementos que diferencian al asesoramiento técnico de la prestación de servicios pueden esbozarse algunos lineamientos que con cierta generalidad han sido seguidos por

[22] “Philips Argentina s.a.”, TFN, 1969. Ver también “Esso s.a. Petroliera Argentina”, TFN 04/08/69 y “Fader s.a.i.c.”, TFN 28/08/69..

la jurisprudencia. Así, algunas pautas generales que permiten distinguirlo son (Gotlib, G. et altri, 2009, p.148-149):

1. La información transmitida mediante la prestación del asesoramiento contiene elementos propios de una creación intelectual o que reflejan experiencias empíricas subjetivas.
2. El asesoramiento prestado desde el exterior es requerido para el desarrollo de actividades económicas en nuestro país, que tienen relación directa con las características sobresalientes del asesoramiento.
3. Las tareas desarrolladas en el país mediante el asesoramiento tienen continuidad temporal mediata o inmediata con él.
4. El precio pagado por el asesoramiento entra en general, en la corriente formativa de los costos de los bienes que se producirán o de los servicios que se prestarán mediante su concurso.

La pauta diferenciadora del punto 1 no tiene un sustento semántico o conceptual relevante sino que su configuración obedece a la intención de evitar mecanismos elusivos o evasivos. Así, los trabajos que requieren un desarrollo intelectual son los que presentan dificultades de evaluación, por oposición a aquellos estándares (Gotlib, G. et altri, 2009, p.148).[23]

[23] CSJN 15/02/79 “el precepto en cuestión, del ya citado art. 62 inc.1, se refiere a honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, prestados desde el exterior, servicios que en virtud del principio de la fuente (artículo 6 de la ley de la materia, t.o. 1960) serían gravables en el lugar en que se cumplieren, es decir, en el extranjero. Pese a que la circunstancia de haberse previsto sobre el particular la retención en debate, importó una limitación al antedicho principio, pues ella puede adscribirse al propósito de la ley, frente a la posible evasión fiscal, de optar por esa forma de prevenirla,

Los requisitos del punto 2 y 4 parecen apuntar a que no existan asimetrías por deducciones que no hayan padecido retención, y al carácter anti elusivo que le otorga a la norma la jurisprudencia y su falta de consistencia con la definición general de fuente (Gotlib, G. et altri, 2009, p.148-149).

Por otra parte, e intentando delinear qué conceptos integran el “know how”, en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OECD, se expone la definición que sobre el tema brinda la Association des Bureaux pour la protection de la Propriete Industrielle (Cabanellas de las Cuevas, G., 1994, p.24)[24], según la cual el “know-how” consiste en “el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; partiendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica” (Campagnale, N. et altri, 2000, p. 372).

Básicamente se trata de conocimientos no patentados, lo cual puede deberse a distintas circunstancias a). que no reúnan los requisitos legales para su patentamiento; b). que

manteniendo la deducibilidad de los pagos de que se trata en la determinación del rédito de fuente argentina”.

[24] Las definiciones de know how y prestación de servicios son amplias y brumosas. El concepto elástico de “transferencia de tecnología” ha sido elaborado por la ley para finalidades muy distintas: unas veces para regular el régimen de remesas cambiarias relacionado con inversiones extranjeras; otras, a los efectos de la legislación anti-trust o de defensa de la competencia; otras a los efectos tributarios, de modo que puede afirmarse que no existe un concepto técnico uniforme que consiga unificar las diversas acepciones en que la expresión ha sido utilizada, tanto en lo que se refiere al concepto de “tecnología” propiamente dicha, como a lo que se deba entender por “transferencia”

el mismo haya sido desechado por la propia empresa poseedora debido a que la protección legal es insuficiente comparada con aquella que puede obtenerse directamente manteniendo la invención en secreto, o porque los costos relacionados con el trámite de patentamiento no compensan las ventajas del mismo; c).que sean conocimientos empíricos, resultantes del aprendizaje de los detalles de aplicación de un procedimiento, adquirido progresivamente mediante variadas experiencias, y que tiene por fin la optimización del procedimiento en cuestión; d).la habilidad técnica, existente solo en relación con individuos que la poseen y no transmisible mediante descripciones verbales (Campagnale, N. et altri, 2000, p. 372).

En cuanto al conocimiento técnico, el mismo implica (Campagnale, N. et altri, 2000, p. 372-373):

1. Que es de carácter práctico;
2. Tiene aplicación en cualquier campo de la industria;
3. El hecho de poner en práctica el conocimiento obtenido trae aparejado, para el receptor, una ventaja competitiva con respecto al resto de los componentes del mercado;
4. Dicho conocimiento debe ser transmisible, capaz de ser comunicado sin necesidad de circulación de personal de una empresa a otra;
5. Debe revestir el carácter de secreto o confidencial, para que posea valor económico y de utilización exclusiva del receptor en el mercado donde será aplicado;
6. Debe referirse a conocimientos existentes en otro lugar o mercado, pero no disponibles públicamente en el lugar en el cual será utilizado; esto implica que, aunque no constituya una novedad en la industria en general, su aplicación en cierta actividad o segmento de mercado debe ser nueva.

7. Representa un derecho de propiedad susceptible de protección jurídica;

8. La experiencia transmitida sigue siendo propiedad exclusiva del proveedor

9. El conocimiento no garantiza los resultados que obtendrá el receptor de la información y no interviene en la aplicación o el uso de la información ni en el negocio de aquel.

En definitiva, la retención padecida y la deducción no permitida, llegado el caso, constituye, en la mayoría de los casos, un mayor costo. Por lo tanto, los prestadores cuyos países han celebrado con Argentina un tratado que prevea un tratamiento más favorable gozan de una notable ventaja competitiva respecto de aquellos residentes en otros países. La ley 26.270 no modifica el tratamiento (entiéndase, haciéndolo más beneficioso) respecto de inversores locales que desarrollen actividad innovativa, ya que remite a los conceptos en el sentido que venimos analizando. No los delimita, no los define (en su alcance y contenido) ni especifica pautas concretas de individualización. El sistema tributario actúa sin ninguna modificación sustancial en el aspecto que hemos considerado, continuando incluso la poca precisión de conceptos que trae consigo la LIG[25].

3.2.2. *El software*

25] Cabe destacar que la LIG habla de “asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior” en el art. 12; 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” art. 93 inc.a) punto 1 y de “cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1” art. 93 inc.a) punto 2.

Tampoco califican como transferencias de tecnología las licencias de uso de software o de actualizaciones de software.

El término software comprende el conjunto de programas o instrucciones que dirigen una computadora y le permiten cumplir determinadas aplicaciones. Abarca el software operativo y las aplicaciones de software, que otorgan al usuario la información específica que requiere (Gotlib, G. et alri, 2009, p.164).

La calificación de los pagos derivados del uso o derecho a usar programas de computación presenta una de las problemáticas más discutidas sobre la aproximación económica o jurídica[26] a este tipo de rendimientos, dado que se considera que la calificación jurídica, y en especial la realizada conforme a las normas de derecho civil, en particular las del derecho de autor, siempre daría lugar a la calificación como regalías[27]. Por su parte, la aproximación eco-

[26] Cabe aclarar que a efectos de gravar ingresos Argentina (también Brasil) adopta un sistema de renta mundial basado en el principio de residencia. Brasil ha adoptado su propio criterio en relación a fuentes sujetas a imposición por aplicación de un sistema basado en una “fuente financiera” mientras que Argentina (también Paraguay y Uruguay) utiliza un régimen basado en una “fuente económica”. La fuente económica equivale a “capital de donde surge la renta tributada”, por lo que ésta se localiza en el lugar en que es ejercida la actividad, en que son utilizados los factores de producción o en que se sitúan los bienes o derechos de los que provienen (Ver, Xavier, Alberto, 2005, p. 241). La fuente financiera está ligada a la idea de origen de los pagos. Consecuentemente, mientras la aproximación de la fuente económica adopta una vinculación causal directa entre la renta y la actividad que origina la misma, no existe tal vinculación bajo la aproximación de la fuente financiera, que está vinculada al origen de los pagos.

[27] Forcadas, C. Los impuestos y sus efectos económicos sobre los pagos por software en el Mercado Común del Sur”, <http://www.odai.org/img/analisis/50.pdf> (09/01/2014) adaptación del trabajo publicado bajo el título “The economic effect of taxation on the flow of software copyright royalties in MERCOSUR”, 65 Bull. Intl. Taxn. 7 (2011), Journals IBFD, p.17.

nómica tendría su mejor representación en los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional emitido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (sigla en inglés OECD) (2010)[28].

Argentina no ha adherido a la interpretación de los apartados 14 y 15 del Comentario al artículo 12 del Modelo OCDE (2010) y considera que los pagos por software califican como regalía cuando se transfiere menos que la totalidad de los derechos al software sea que los pagos se efectúen en contraprestación por el derecho a usar un derecho de autor para la explotación comercial o que el software se haya adquirido para el uso personal o de negocios del comprador (Forcadas, C., 2011, p.17). Brasil por su parte ha expresado su desacuerdo con la interpretación prevista en los apartados 17.1 a 17.4, particularmente en función a la perspectiva de la fuente financiera de pagos que establece en su legislación interna (Buitrago, E. y Forcadas, C., 2010, p.29).

En virtud de la cláusula de reenvío a la legislación interna que contienen la mayoría de los CDI celebrados por los países miembros del MERCOSUR conforme al artículo 3 (2) del Modelo OCDE (2010) y su similar en versiones anteriores del citado modelo, ofrece interés indagar acerca de los criterios de cada país respecto al denominado “software enlatado”, también llamado “off the shelf”. En Argentina no existen pronunciamientos formales sobre la materia. Las opiniones existentes han sido vertidas en el ámbito consultivo del Grupo de Enlace entre la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires. En una primera oportunidad, la AFIP sostuvo que la importación de un software enlatado no está sujeta a retenciones en Argentina por asimilarse a una importación de mercadería.

[28] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Positions on Article 12, parag.13 (22/07/2010), Models IBFD, citado en Forcadas, C. Los impuestos y sus efectos económicos...Op.cit. p. 17.

Mientras que en una segunda oportunidad ante similar consulta respondió que correspondería aplicar la retención del 31,5% pero debe evaluarse cada caso en concreto.[29]

Lo que está en juego y, suele ser objeto de interpretaciones erróneas, es si un programa de computación debe ser considerado una mercadería respecto a la cual existe un derecho de propiedad o, si se trata de un intangible respecto al cual existe un derecho de autor -en los países de tradición continental europea- y un copyright -en los países de tradición anglosajona.

La confusión de los planos en que operan estos derechos conduce a conclusiones equivocadas como que en todos los casos el software debiera ser tratado a los fines fiscales como un intangible (Forcadas, C., 2011, p.1).

Existe una aproximación económica para distinguir tales derechos que pone el acento en la consideración atenta a determinadas variables, como ser, el propósito para el cual es usado el programa de computación. Un uso personal evidenciaría que el programa de computación cumple una función igual que una mercadería, mientras que un propósito de explotación comercial, demostraría su consideración como propiedad intelectual (Forcadas, C., 2011, p.1).

Con similar alcance, suele prestarse atención a los fines fiscales a la existencia de un interés del cedente en el intangible, como sucede cuando la modalidad de pago se fija en función a la productividad, uso o transmisión del intangible aún mediando una venta del mismo[30].

[29] Reuniones del 11/09/02 y 05/08/09. Citado por Forcada, Carlos “Los impuestos y sus efectos económicos sobre los pagos por software en el Mercado Común del Sur”, <http://www.odai.org/img/analisis/50.pdf> (09/01/2014) adaptación del trabajo publicado bajo el título “The economic effect of taxation on the flow of software copyright royalties in MERCOSUR”, 65 Bull. Intl. Taxn. 7 (2011), Journals IBFD.

[30] Esta perspectiva surge de la legislación Argentina que considera regalía a “toda contraprestación que se reciba en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de dere

Del otro lado, existe una perspectiva basada en el derecho privado que otorga significativa importancia a la forma contractual utilizada para la transferencia del software, por ejemplo una licencia, como contrapuesta a una venta. Si bien los países del MERCOSUR están próximos a esta última perspectiva, lo cierto es que, en relación al software enlatado y de uso masivo, en forma paulatina y en un análisis de caso por caso se admite su consideración como mercadería (Forcadas, C., 2011, p.3).

Los países que integran el MERCOSUR protegen al software con un derecho de autor[31]. Han suscripto el Convenio Internacional de Berna[32], el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio (ADPIC) de la Organización Mundial de Comercio[33] y son miembros de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI)[34].

Las leyes de propiedad intelectual de los países miembros del MERCOSUR, al igual que otras legislaciones del área iberoamericana, expresa o implícitamente establecen que la calificación de autor sólo corresponde a la persona física que crea la obra (Forcadas, C., 2011, p.7). Las legislaciones de Brasil y Paraguay son explícitas en tal sentido (Forcadas, C., 2011, p.7). En Argentina y Uruguay el concepto surge implícitamente a partir de la distinción que la legislación de propiedad intelectual de estos países efectúa entre la titularidad de los derechos intelectuales que corresponde al autor y otras formas de titularidad de los derechos intelectuales[35]. Respecto a la titularidad de los

chos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc., cualquiera sea la denominación asignada”, art. 47 LIG.

[31] Ley 11.723, publicada en el Boletín oficial del 30/09/1933, modificada por ley 25.036, publicada en el BO el 23/08/1991

[32] Ley 25.140, BO 24/09/1999

[33] Ley 24.425 B.O. 05/01/1995

[34] Argentina (1980).

derechos patrimoniales y morales del software creado en una relación laboral las leyes de los países miembros del MERCOSUR, con mayor o menor alcance, estipulan una presunción, que salvo pacto en contrario, la titularidad de los derechos patrimoniales corresponde al empleador. La cuestión, sin embargo, es diferente en materia de derechos morales. En Brasil, las provisiones relativas a derechos morales no aplican al software excepto en lo que atañe al derecho de autor a reclamar la paternidad del software y a cualquier mutilación u otra modificación que afecte su honor o reputación (Forcadas, C., 2011, p.7). Paraguay y Uruguay (Forcadas, C., 2011, p.7) expresamente conceden al empleador el ejercicio de los derechos morales a través de una autorización legal. Mientras que respecto de Argentina, la legislación autoral no contiene ninguna limitación a los derechos morales los cuales, desde un estricto punto de vista legal, permanecerían en cabeza de la persona física creador del software, esto es, el empleado (Forcadas, C., 2011, p.7) [36].

Argentina es el único país miembro del MERCOSUR que ha definido el término “software” a los fines fiscales[37], estipulando que la producción de software se considera como una actividad productiva de transformación asimilable a una actividad industrial. Esto ha permitido trasladar varios de los beneficios fiscales propios de la actividad industrial a la actividad del software, particular-

[35] Art. 4 ley 11.723.

[36] Esta posición no es pacífica en la doctrina.

[37] “Expresión organizada de un conjunto de órdenes o instrucciones en cualquier lenguaje de alto nivel, de nivel intermedio, de ensamblaje o de máquina, organizadas en estructuras de diversas secuencias y combinaciones, almacenadas en medio magnético, óptico, eléctrico, discos, chips, circuito o cualquier otro que resulte apropiado o que se desarrolle en el futuro, prevista para que una computadora o cualquier máquina con capacidad de procesamiento de información ejecute una función específica, disponiendo o no de datos, directa o indirectamente”; art. 1 Ley 25.922

mente, con relación al impuesto sobre los ingresos brutos, que es el principal impuesto provincial en Argentina[38].

IV. LIMITACIONES DE LOS EFECTOS ECONÓMICOS DE LA LEGISLACIÓN FISCAL INTERNA Y EN LOS CDI

4.1. El incremento de la imposición efectiva mediante límites a la deducción de pagos a no residentes

Las legislaciones fiscales, en particular la de los países miembros del MERCOSUR, contemplan restricciones a la deducibilidad de los pagos a no residentes.

Con relación a los pagos por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, Argentina dispone que la deducción no podrá exceder alguno de los siguientes límites[39]: a) el 3 % de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento o, b) el 5 % del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento. Adicionalmente, no se podrán deducir los pagos al exterior originados en contratos de transferencia de tecnología que no sean inscriptos en el registro de transferencia de tecnología, siendo este último un tema controvertido, en Argentina.

En los casos de empresas vinculadas, el artículo 3 del reglamento de la LTT consideraba como límite el 5% del valor neto de las ventas. Esta norma se dictó cuando los contratos de transferencia de tecnología necesitaban autorización del INPI (el registro no era meramente informativo). Dado que esa aprobación ya no es necesaria, se ha planteado si esta norma mantiene su vigencia (Kaplan, H., 1998, p.594).

Estas normas señalan un techo para la deducción y no debe entenderse que determinan la razonabilidad de las regalías fijadas en función de ese porcentaje. El monto deberá

[38] Ley 25.856, art. 1 B.O. 08/01/2004

[39] Art.146 Dto 1344- 25/11/1998

ser fijado de acuerdo con normas de precios de transferencia, cuando resulten de aplicación (Gotlib, G. et altri, 2009, p.159).

En la causa Sika Argentina S.A., el Tribunal Fiscal analizó el caso de un contribuyente que había pactado una regalía del 5% sobre la totalidad de las ventas de la empresa argentina. El criterio del contribuyente consistió en computar la deducción hasta el 3%, y en conformar la base de cálculo para la retención del impuesto a las ganancias, únicamente, con los montos pagados que pudo deducir de su balance fiscal. Es decir, practicó la retención a beneficiarios del exterior sólo sobre el 3% de las regalías. (Gotlib, G. et altri, 2009, p.160).

La autoridad fiscal objetó el criterio y sostuvo que la retención a beneficiarios del exterior se debía practicar sobre el 80% del 5% abonado en concepto de regalías. El Tribunal Fiscal sostuvo que el hecho de que determinada erogación que efectuaba el contribuyente no sea deducible del balance fiscal por cualquier motivo (en el caso por haberse superado el tope admitido por la reglamentación del gravamen), no significaba 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 (Gotlib, G. et altri, 2009, p.160).

Este fallo indica que no necesariamente el Impuesto a las Ganancias exige simetrías de tratamiento fiscal respecto de una determinada renta.

Por otra parte, la cláusula de no discriminación del MC OECD (2010) ha sido incorporada en varios de los CDI suscriptos por países miembros del MERCOSUR. En particular la Argentina ha firmado convenios en los que no existe cláusula de no discriminación respecto a la deducción por pagos a no residentes y el estado de la fuente no ha efectuado reserva de aplicar los límites a deducciones de su legislación interna, tal el caso de los convenios

con Chile, Bolivia y Brasil. Consecuencia de esto es que las limitaciones que establece la ley han sido neutralizadas por la aplicación de la cláusula de no discriminación. La cuestión ha sido considerada por las autoridades fiscales argentinas en relación a un CDI que contenía una cláusula de no discriminación en la cual estaba permitido la deducibilidad plena de los pagos (Magadán, J.M., 2005)[40].

Sin embargo, este criterio ha sido recientemente revisado en un caso que involucró el CDI suscrito entre Argentina y España (1992), respecto a pagos por el uso de una marca industrial en Argentina, sosteniéndose que las características únicas del intangible hacían que no pudiera configurarse un supuesto de discriminación (Forcadas, C., 2011, p.30). [41]

4.2. Reducción de los efectos de la imposición de la asistencia técnica en los CDI – base bruta vs. neta

Todos los CDI de los países miembros del MERCOSUR gravan las regalías sobre base bruta. La mayoría de los CDI consideran a los servicios técnicos y/o asistencia técnica como una regalía sujeta a imposición limitada del Estado de la fuente[42].

Varios de los CDI de Argentina posibilitan gravar las regalías por asistencia técnica sobre base neta, en lugar de base bruta, lo cual permite disminuir significativamente el efecto económico de la tributación sobre estos pagos. Se

[40] DNI, Memorándum 108/2001 y nota 1421/2004.

[41] Dat actuación nro. 314/2008 y DNI, Memorándum nro.396/2008.

[42] Las excepciones respecto a considerar los servicios técnicos y/o asistencia técnica como regalía son, respecto de Argentina: CDI con Alemania, Austria, Francia y Estados Unidos que cuentan con cláusulas de beneficios empresariales y CDI con Chile y Bolivia que siguen el modelo de Convenio del Pacto Andino con sujeción exclusiva del Estado de la fuente.

trata de los CDI con Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Reino Unido, Noruega, Holanda y Suiza.

En líneas generales estos CDI exigen que los gastos estén directamente relacionados con la prestación de la asistencia técnica y los costos y gastos de cualquier equipo adquirido por el prestador a los fines de realizar dicha asistencia. En el caso del CDI con Bélgica se dispone que el monto del impuesto luego de aplicar las deducciones no pueda ser inferior del 5 % del monto bruto de las regalías (Forcadas, C., 2011, p.37).

4.2. *El grossing up.*

En función del poder de negociación de las partes, puede existir la posibilidad que el licenciante del exterior exija recibir los pagos sin el costo de impuestos. Aquí, entran en juego las prácticas de grossing up, por medio de las cuales los precios son incrementados para incluir el impuesto que, de otro modo, habría pagado el licenciante, lo cual, resulta en mayores costos para el licenciataria[43].

Con el objetivo de beneficiar distinto tipo de importaciones, el artículo 145 Decreto Reglamentario LIG prevé que no se debe efectuar retención alguna sobre el grossing up por intereses de financiamientos del exterior destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria.

Para la Argentina las alícuotas de retención serían: 12,25% (alícuota nominal- AN)/ 13,96% (alícuota efectiva- AE) por pagos por derecho de autor conforme a la ley de propiedad intelectual; 21% (AN)/ 26,58% (AE), por pagos por servicios de asistencia técnica o consultoría no obtenible en Argentina registrados ante el INPI conforme al régimen de transferencia de tecnología; 28% (AN)/38,39% por pagos por contratos no incluidos en los arriba señalados, por ejemplo marcas, patentes, know how, registrados conforme al régimen de transfe-

[43] Artículo 145 DR LIG

rencia de tecnología y 31,50% (AN)/45,99%(AE) alícuota residual para conceptos no previstos expresamente (por ejemplo, asesoramiento o consultoría no encuadrable como transferencia de tecnología, etc.) (Forcadas, C., 2011, p.37).

Este efecto estará también presente cuando resulte aplicable un CDI, sin embargo el mismo resultará mitigado en la medida que la alícuota de retención del convenio sea más reducida.

4.3. Los beneficios fiscales de la Ley N° 26.270

La ley 26.270 establece beneficios fiscales para los titulares de los proyectos de I+D y para la producción de bienes y/o servicios aprobados en el marco de la referida legislación. Dichos beneficios fiscales consisten en:

- a). Amortización acelerada en el IG por los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto promovido;
- b). Devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la adquisición de los bienes a los que alude el inciso a), que hubieran sido facturados a los titulares del proyecto;
- c). Conversión en bonos de crédito fiscal del 50% del monto de la contribuciones a la seguridad social que hayan efectivamente pagado con destino a los sistemas y subsistemas de seguridad social, sobre la nómina salarial afectada al proyecto;
- d). Los bienes señalados en el inciso a) no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima presunta, establecido por la ley 25.063;

e). Conversión en bono de crédito fiscal del 50% de los gastos destinados a las contrataciones de servicios de investigación y desarrollo con instituciones pertinentes del sistema público nacional de ciencia, tecnología e innovación, solo en el caso de proyectos de I+D.

Debido a las restricciones impuestas por varios acuerdos de comercio internacional, muchos incentivos (a distinto tipo de actividades) están estructurados como parte de las características generales del sistema fiscal básico, por lo que los incentivos pueden adoptar la forma de métodos bastante simples como son los créditos de impuestos para las actividades de I+D o las supresiones de impuestos de distintos tipos, aunque tales incentivos no dependen en la mayoría de los casos de una exportación de productos o servicios (Campagnale, N. t altri, 2000, p. 380).

Tal como se desprende de lo que la ley 26.270 propone, los incentivos fiscales previstos no difieren de lo que otras leyes de promoción en la Argentina disponen[44] y en lo que respecta al incentivo a la I+D, en el aspecto particular de la biotecnología, hay aspectos que incluso quedan fuera de la promoción (como por ejemplo la utilización de software, la capacitación más específica). Indudablemente en un contexto complejo con actividades multidimensionales, con definiciones básicas difíciles de establecer y circunscribir pareciera que las promociones establecidas legalmente son insuficientes.

Las herramientas fiscales, en el marco de lo analizado

[44] Sería interesante por ejemplo analizar como se combinan y generan efectos económicos diferentes regímenes de promoción. En el particular estamos haciendo referencia a la ley que promueve el desarrollo de la industria del software. Esta última es indispensable en el actual contexto tecnológico, y no solo como actividad de producción y/o desarrollo sino también en cuanto a todo lo que el desarrollo de software en el marco interno de actividades específicas y para un uso individual y particular puede significar.

en el punto 4 se imbrican en forma más compleja que el solo establecimiento de amortizaciones aceleradas o créditos fiscales. Pareciera ser que la definición más concreta de un universo a promover es necesaria, así como un análisis más particular respecto de los distintos efectos que la legislación promueve o limita.

V. REFLEXIONES FINALES

El estado tiene a su cargo ciertas funciones que contribuyen directamente o indirectamente a la productividad del sector privado: la provisión de infraestructura (rutas, comunicaciones, redes urbanas, etc.), la contribución a la formación o el mantenimiento del capital humano (educación, salud), la garantía de los derechos de propiedad (seguridad interior y exterior). Algunos de estos bienes y servicios solo pueden ser proporcionados por los poderes públicos, o por lo menos se encuentran bajo su órbita de control. Son propiamente bienes públicos en sentido económico.

La provisión de estos bienes públicos, genera lo que en economía se conoce como externalidades[45], que pueden ser tanto positivas[46] como negativas. La innovación, como activo esencial en una sociedad, se nutre básicamente de estas externalidades y genera a su vez otras externalidades. El Estado tiene en sus manos, la posibilidad de crear así medios propicios para que la misma se genere y se desarrolle; es más, las funciones que el estado ejerce pueden sustentar la innovación, promoverla o difundirla haciendo que otros agentes (privados o públicos) generen otro tipo de externalidades.

[45] Una externalidad es un tipo de fracaso de mercado que se produce cuando los costos y beneficios privados relativos a una producción determinada difieren de los costos y beneficios para la sociedad.

[46] Una externalidad positiva implica que la actividad emprendida por ciertos agentes afecta positivamente la utilidad o la productividad de otros agentes. Una externalidad negativa es lo contrario.

En el nuevo escenario mundial, las nuevas teorías del crecimiento y del desarrollo, ponen el acento, entre otras materias, en el interés que tiene un país en favorecer el impulso de actividades con fuerte contenido tecnológico debido, entre otras razones, a la posible existencia de rendimientos crecientes y externalidades positivas.

En el actual contexto, nuestro país tiene entonces tanto un desafío como una oportunidad. Un desafío, en cuanto a las funciones que el Estado, proveedor principal de algunos bienes públicos, debe cumplir y ejecutar; y una oportunidad, respecto a la promoción de actividades innovativas que generen impulsen el desarrollo en el marco de nuestro lugar en el mundo globalizado.

Indudablemente definir qué es la innovación es el primer paso para el posterior delineamiento de políticas que afronten los desafíos y aprovechen las oportunidades. A lo largo de este trabajo hemos analizado, bajo la perspectiva de distintas disciplinas científicas, qué significa innovar y, tal como hemos visto, la innovación está constituida por una amplia gama de actividades muy disímiles y difusas difíciles de medir y cuantificar. Esto hace que sea arduo aprehender las señales que envía el contexto, respecto de la existencia de innovación y su posible promoción, debido a que, entre otras dificultades, las distintas disciplinas aprehenden su contenido con objetivos diferentes.

Así, la complejidad del contexto y la necesidad de buscar nuevos horizontes nos lleva a tratar de integrar, en la medida de lo posible, los distintos significados siendo conscientes de las limitaciones que los mismos ofrecen.

Ser conscientes de estas limitaciones implica tratar de desplegar nuestro mejor esfuerzo conceptual para aclarar nociones y volcarlas en una interrelación que se manifiesta no solo como necesaria sino como urgente.

La tributación está inmersa dentro de este panorama complejo, e incluso la “opacidad” del Derecho se ha hecho patente en la aplicación de su normativa. Debido a esta situación, las relaciones tributarias entre países han ido desarrollándose a

la luz de conceptos cada vez más refinados y detallados, tratando en muchos casos de asirse de cuestiones netamente prácticas. La casuística es un hecho para el derecho tributario sustantivo. Es nuevamente tiempo de tomar distancia, de abstraer y repensar los conceptos que contiene el sistema.

Por otra parte, los efectos económicos que genera la tributación, no pasan desapercibidos sino que cobran una inusual relevancia manifiesta en cláusulas específicas de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. Los efectos económicos de la aplicación de normas tributarias no se presentan en una relación lineal de causa y efecto, sino que implican distintos componentes que se entrelazan, superponen, anulan, y promueven y desalientan distinto tipo de actividades.

Los ordenamientos tributarios latinoamericanos han ido cobrando cuerpo en vistas al lugar que el escenario mundial les ha ido otorgando, y en virtud de las alianzas regionales que se han ido conformando. La protección de la renta en la fuente, la importación de capitales y tecnología, con retención de impuesto en el lugar de utilización ha sido parte de su brújula.

Sin embargo, pareciera que un nuevo contexto se avecina, lo que puede percibirse en los cambios jurídicos introducidos en normativas de promoción. La Argentina ha dictado varias leyes en este sentido otorgando beneficios fiscales a determinado tipo de actividades.

La promoción de la actividad biotecnológica, junto con la promoción de la producción del software y la promoción de biocombustibles, entre otros, marca un rumbo en el contexto agrícola de nuestro país. Sin embargo, no pareciera surgir de los ordenamientos nociones claras y abarcativas de aquello que se quiere promover. No pareciera tampoco que los beneficios que se otorgan resulten tales en la aplicación de una normativa, la cual no está sola, sino que se imbrica con otras normativas tributarias generales nacionales y otras normativas tributarias internacionales que la limitan o pareciera que no permiten, en algún caso, otorgar todos los beneficios que la normativa de promoción promete.

Las definiciones de bienes intangibles que contiene nuestra legislación tributaria se sostienen en definiciones contables y definiciones legales del derecho privado más bien extraídas hermenéuticamente por la jurisprudencia que por el espíritu y la letra de los ordenamientos.

Del breve desarrollo que hemos hecho de las limitaciones de los efectos económicos podemos percibir la complejidad de analizar todas las implicancias que los distintos ordenamientos, en su combinación interpretativa presentan entre sí. No creemos entonces, que la legislación de promoción en forma aislada aporte incentivos concretos porque la arista tributaria considerada en algunos puntos de legislación no logra captar la complejidad de la actividad innovativa que se pretende promocionar por lo menos según la complejidad que presenta el análisis económico y contable que debe estar unido al análisis jurídico tributario. Se ha visto incluso que la legislación en lo relativo a bienes intangibles no ha tenido en miras la producción de bienes intangibles sino su importación, limitando así su consideración como actividad promovida.

Cabe, no obstante, resaltar los distintos esfuerzos legislativos que se están llevando a cabo (como por ejemplo, y muy recientemente, las definiciones de vinculación empresarial) y pedir que los mismos sean parte de un todo que genere incentivos apropiados para un desarrollo económico sostenible.

BIBLIOGRAFÍA

- Amable, B. B., R. y Boyer, R. (2008). Los sistemas de innovación en la era de la globalización. Buenos Aires, CEIL-PIETTE CONICET.
- Anllo, G. B., R.; Campi, M. y Albornoz, I. (2009). Innovación y Competitividad en tramas globales. Santiago de Chile, CEPAL-ONU.

- Bisang, R. N., M. ; Stulwark, S. y Yoguel, G. (2005). Las redes de producción y el empleo: elementos básicos para la formulación de políticas públicas. Jerarquías y Dinámicas Productivas. Experiencias en Europa y América Latina. O. FLACSO. Buenos Aires, Miño Dávila.
- Brynjolfsson, E. y Y., S. (1999). The intangible costs and benefits of computer investments: evidence from the financial markets. Proceedings of the International Conference on information system, Atlanta, Georgia.
- Buitrago, E. y F., C. (2010). Know-how, asistencia técnica y software en el concepto de regalías de los CDI. Buenos Aires, 2do. Encuentro Regional Latinoamericano IFA.
- Cabanellas de las Cuevas, G. (1994). Contratos de Licencia y transferencia de tecnología en el derecho privado. Buenos Aires, Heliasta.
- Campagnale, M. C., G. y Parrondo, A. (2000). El impacto de la tributación sobre operaciones internacionales. Buenos Aires, La Ley.
- Cañibano, L. G. A., M. y Sánchez, M.P. (1999). “La relevancia de los intangibles para la valoración y gestión de las empresas: Revisión de la Literatura.” Revista Española de financiación y contabilidad Extraordinario 100: 17-88.
- Chavez, O. (2005). Reconocimiento y valuación de activos intangibles no tradicionales. Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas 60 Aniversario, Buenos Aires.
- Dunning, J. H. (1995). “Revisión del paradigma ecléctico en una época de capitalismo de alianzas.” Revista de Economía Industrial 305: 15-26.

- Etkin, J. (1989). *Identidad de las organizaciones. Invariancia y Cambio*. Buenos Aires, Paidós.
- FACPCE (2004). *Normas Particulares de Exposición Contable*. Buenos Aires.
- Fernández, F. M. (2009). *La innovación tecnológica. Pautas para una comunicación predictiva a los usuarios externos*. Facultad de Ciencias Económicas. Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires.
- Forcadás, C. (2011). “Los impuestos y sus efectos económicos sobre los pagos por software en el Mercado Común del Sur.” [www/odai.org/ img/analisis/50.pdf](http://www/odai.org/img/analisis/50.pdf).
- Fowler Newton, E. (2003). *Contabilidad Básica*. Buenos Aires, La Ley.
- Freeman, C. (1995). “The “national system of innovation” in historical perspective.” *Cambridge Journal of Economics* 19- nro. 1(Cambridge- Cambridge Political Society).
- Gotlib, G. V., F. (2009). *El impacto de la tributación internacional en Argentina*. Buenos Aires, La Ley.
- Hendriksen, E. S. (1981). *Teoría de la contabilidad*. México, UTEHA.
- IASB, I. A. S. b.-_. (2004). *Norma Internacional de Contabilidad nro 38- Activos Intangibles*.
- Kaplan, H. (1998). “La imposición del ingreso derivado de la provisión de tecnología.” *Doctrina de la AAEF Relatos Nacionales*.
- Leffebvre, L. (1996). “Intangible assets as determinants of advanced manufactur technology adoption in SME’S: To-

wards an evolutionary model.” IEE- Transactions engineering management 43- nro.3: 307-322.

- Lundvall, B. A. (1992). Relaciones entre usuarios y productores, sistemas nacionales de innovación e internacionalización. *Technologie et richesse des naitons. Económica.* París.
- Magadán, J. M. (2005). “La cláusula de no discriminación en los CDI.” *Periódico Económico Tributario Enero (La Ley- Buenos Aires).*
- Nro.6, S. F. A. B.-S. (1985). *Elements of financial statements.* Stanford CT, FASB.
- OECD (2010). *Transfer Pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations.* New York.
- Rodriguez de Ramirez, M. d. C. (2004). “Recursos Intangibles e insuficiencia de la perspectiva financiera tradicional.” *Revista internacional legis de contabilidad y auditoría* 18(Abril-Junio): 149-178.
- Smith, A. (1987). *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones.* México, Fondo de Cultura Económica.
- Valcarel, N. G., C.; Bliajer, S. y Gutierrez, C. (2000). “Asesoramiento técnico recibido desde el exterior. Ley de transferencia de tecnología.” *Doctrina Tributaria- Errepar Tomo I.*
- Vichy, J. C. (1988). “El asesoramiento técnico prestado desde el exterior.” *Revista La Información LVIII:* 1065-1087.

- Wright, D. (2000). *Intangibles and Transfer Pricing*. Amsterdam, IBDF.
- Xavier, A. (2005). *Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo de Palma.