



TSA SPECTRUM DE ARGENTINA SA CNACAF 2016

GANANCIAS - BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR - TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA – IMPORTACIÓN DE
SERVICIOS – BASE IMPONIBLE DÉBITO FISCAL



I.- INTRODUCCIÓN

Hemos elegido el presente antecedente por la importancia de los conceptos tratados en el fondo de la cuestión y ante haber verificado extremos que, lamentablemente, en muchos casos no son considerados, con la debida atención, por empresas pagadoras locales.

El antecedente versa sobre el encuadre de determinado servicio contratado a un Beneficiario del Exterior para ser aplicado en la obtención de rentas de Fuente Argentina. Lo importante del caso es atender a la consecuencia de un incorrecto encuadre, respecto de las normas de la Ley 22.426, su obligación de denuncia del acto ante el INPI y, con ello, la consecuencia en “fallar” en el encuadre inicial de la renta.

El contribuyente yerra en el encuadre de la renta a cancelar de modo tal que, pese a existir una real transferencia de tecnología, no encuadra la renta bajo dicho ítem de manera tal que, al margen de ingresar la retención superior dispuesta por el Art. 93 inc. h) Ley 20.628, cabe la consecuencia de falta de declaración en el marco de la Ley 22.426 dispuesta en el Art. 9 de la mencionada norma que será la imposibilidad de deducción del cargo tributario.

A ello se le suma el segundo ajuste perseguido de parte del Fisco Nacional que sería la diferencia correspondiente al débito discal por la operación de importación de servicios atento a que el contribuyente ha considerado, a los fines de determinar el débito correspondiente, solo el precio del servicio y no advierte la necesidad de incorporar, a tal definición, el monto del impuesto a las ganancias tomado a su cargo y retenido en consecuencia.

La enseñanza del presente antecedente será, por tanto, que en cuanto a operaciones internacionales, antes de realizar cada operación, el contrato deberá ser sometido a un análisis pormenorizado dado que no existe una situación de “posibilidad de elección” de parte del contribuyente del “vehículo contributivo”.

La norma se presenta taxativa y si bien podríamos analizar la razonabilidad de la disposición del Art. 9 Ley 22.426, no fuera este un argumento opuesto por el contribuyente de manera tal que nos permitimos interpretar que, para casos análogos futuros, podría analizarse la denuncia de inconstitucionalidad del Art. 9 Ley 22.426 en cuanto a la razonabilidad de la norma perseguida; análisis que no es objeto del presente documento dado que demandaría, incluso, un análisis histórico en cuanto a condiciones de sanción de la mencionada norma.

En referencia al método del presente documento entendemos que, al margen de nuestra interpretación del antecedente y los comentarios que hemos vertidos, será siempre necesario acompañar los dichos de este intérprete con la fiel expresión de lo expuesto en el antecedente judicial. Por tal motivo es que adjuntamos a cada observación el párrafo fuente de nuestros dichos.



II.- EL ANTECEDENTE COMENTADO

En cuanto al antecedente bajo estudio conviene repasar lo actuado en instancia anterior. En este sentido se advierte que el TFN revoca, con costas, la determinación del Fisco Nacional en cuanto a Impuesto a las Ganancias y sus accesorios manteniendo, por otro lado, la determinación originalmente practicada en el Impuesto al Valor Agregado con sus accesorios. Se destaca párrafo:

“a) revocar, con costas, la resolución de la AFIP-DGI en cuanto había determinado el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 1999, con más intereses y multa (votos Dres. Adorno y Vicchi) y b) confirmar, con costas, la resolución por la que se había determinado el impuesto al valor agregado, con más intereses resarcitorios capitalizados, con costas.”

En referencia al fondo del ajuste en el Impuesto a las Ganancias cabe recordar que el fisco sostenía el cargo de “no deducibilidad” de los conceptos observados debido a que entendió que los mismos se encontraban contemplados en el Art. 93, inc. a) Ley 20.628 y, con ello, se requería el registro previo dado que entendió se trataba de una operación de Transferencia de Tecnología.

De este modo, el entendimiento del fisco sobre el punto sería que, la falta de registro, no solamente obligaría a aplicar la retención del Art. 93 inc. h) Ley 20.628 sino que se imposibilitaría la deducción de la partida.

Por otra parte, el contribuyente, había encuadrado el cargo en el marco del Art. 93 inc. h) Ley 20.628 y, con ello, practicado la retención correspondiente y deducido el cargo contable. Se destaca párrafo:

“a) Respecto del impuesto a las ganancias, las partes discutían sobre la procedencia de la deducción de un pago realizado a un beneficiario del exterior, pues mientras la contribuyente lo había calificado en los términos del art. 93, inc. h, de la ley del impuesto, el Fisco consideraba que se debía aplicar el art. 93, inc. a, y que para que la deducción fuera procedente la operación se debió registrar ante la autoridad de aplicación de la materia”

Llamado a interpretar los preceptos normativos el TFN advierte que, en ningún momento, se debe perder de vista el principio general de vinculación del gasto con la producción del ingreso consagrado en el Art. 80 Ley 20.628 pero, por sobre todo, que el Art. 93 inc. a) Ley 20.628 lo que contiene es un requisito para gozar de ciertos “beneficios” detallados en el mencionado inciso. Se destaca párrafo:

“El principio general de la deducción de gastos se rige por el art. 80 y concordantes de la ley 20.628 y la remisión que contiene el art. 93 de la ley de impuesto a las ganancias a la ley de transferencia de tecnología hace que a los efectos de gozar de los beneficios impositivos del art. 93 inc. a, y posibilitar la deducción del gasto en esa proporción deba considerarse aplicable lo dispuesto por el art. 9º de la ley 22.426”.

Luego continúa, si se quiere, con la interpretación buscada originalmente que será aquella que reconoce la posibilidad de deducción del gasto por aplicación del principio general presente en Art. 80 Ley 20.628. Se destaca párrafo

“sin perjuicio que de no cumplirse con tales requisitos el gasto resulte igualmente deducible conforme al principio general y en función al pago efectuado conforme a lo dispuesto por el art. 93 inc. h, y las limitaciones previstas en las disposiciones pertinentes de la ley”



Por último, cabe destacar el razonamiento del TFN:

- a.- no se discute la real existencia de un gasto,
- b.- no se discute la vinculación del gasto con la obtención de la materia gravada,
- c.- que ante la duda respecto del encuadre el contribuyente opta por el criterio que genera mayor retención y esta mayor retención no fue observada originalmente por el fisco,
- d.- que las retenciones y pagos fueron realizados en tiempo y forma. Se destaca párrafo:

“c) Por lo expuesto y en atención a que la efectiva realización del gasto no es materia controvertida por el Fisco y que el encuadre del pago efectuado por la actora, ante la duda interpretativa que la legislación ocasiona, fue el de la retención máxima prevista en el art. 93 inc. h, de la ley, la que fue ingresada al Fisco en tiempo y forma ante la actitud pasiva del organismo fiscal, la deducción era procedente ya que el gasto fue realizado para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.”

En cuanto al ajuste requerido en el Impuesto al Valor Agregado se discutía la base imponible sobre la que determinar el débito fiscal dado que se estaba presente ante un servicio con aplicación efectiva en el país.

En este sentido se advierte que, a los fines de determinar la base imponible del impuesto, se debe considerar el impuesto a las ganancias tomado a cargo del contribuyente incrementada su base por el método comúnmente denominado “grossing up”. Se destaca párrafo:

“El Dr. Vicchi, por su parte, consideró que la posición del Fisco resultaba ajustada a derecho toda vez que la remuneración por los servicios utilizados económicamente por la presentante en nuestro país debía comprender el impuesto a las ganancias tomado a cargo por la prestataria en concepto de mayor retribución a efectos de determinar el impuesto al valor agregado.

Cabe ahora repasar el reclamo de parte del contribuyente ante la CNACAF. En este sentido viene a discutir respecto de la consideración de la base imponible para el Impuesto al Valor Agregado a los efectos de determinar el débito fiscal a ingresar por “importación de servicios”.

En estas líneas plantea que el TFN ha realizado una aplicación de la norma fuera de lo originalmente previsto por la Ley. Se destaca párrafo:

“El Dr. Vicchi, por su parte, consideró que la posición del Fisco resultaba ajustada a derecho toda vez que la remuneración por los servicios utilizados económicamente por la presentante en nuestro país debía comprender el impuesto a las ganancias tomado a cargo por la prestataria en concepto de mayor retribución a efectos de determinar el impuesto al valor agregado.”

Claramente el contribuyente viene a rebatir la interpretación realizada de parte del TFN en cuanto a la determinación de la Base Imponible en el Impuesto al Valor Agregado para el caso de importación de servicios donde los “cargos tributarios” se encuentran en cabeza del agente local.

Por su parte, el Fisco Nacional, observa la conclusión a la que ha llegado el TFN sobre la base del principio de “tipicidad” sobre el cual entiende que

- a.- determinado que el servicio adquirido encuadraba en el Art. 93 inc. a) Ley 20.628
- b.- correspondería aplicar esa norma y solo esa y que, en consecuencia,
- c.- la falta de aplicación o el error en su aplicación debería acarrear las consecuencias generales previstas para tal hipótesis. Se destaca párrafo:



“En efecto, la discusión por la cual quedó trabada la litis giró en torno a la posibilidad de calificar los servicios identificados en la factura emitida como transferencia de tecnología, de modo de justificar la aplicación de la normativa específica en la que se sustenta el ajuste.”.

Recordemos que el TFN, al momento de dictaminar, sostiene que uno de los elementos a considerar es la posible “existencia de dudas, de parte del agente local, en el encuadre de servicio prestado” lo que llevó a tomar un criterio “pro-fisco” asumiendo, con ello, una retención (que estaba en su cabeza) del 35%.

Siguiendo con su argumento el Fisco Nacional advierte que, de la lectura del documento acercado, no había espacio a dudas de que, efectivamente, se trataba de una operación de transferencia de tecnología. Se destaca párrafo:

“detalla inequívocamente cuáles fueron los servicios prestados, los que encuadran en las previsiones de las transferencias de tecnología. Por lo que no cabe sostener que pudieran existir dudas en la interpretación normativa aplicable a la materia.”.

Sobre el punto deberemos recordar que es, lamentablemente, muy habitual que al momento de realizar pagos por servicios al exterior el agente pagador bien no tenga claro el encuadre del servicio contratado o bien, presentando claridad sobre el mismo (y sobre esto existen importantes cantidades de antecedentes judiciales), no se realizan los trámites necesarios a fin de registrar la incorporación de tecnología del exterior.

En este sentido se advierte la posición de parte del Fisco Nacional: debería haberlo encuadrado correctamente desde el principio.

En el punto 4.- del antecedente bajo referencia la CNACAF resume el tema de litigio en cuanto a impuesto a las ganancias de la siguiente manera. Se destaca párrafo:

“4º) Que, en cuanto al impuesto a las ganancias, período 1999, en autos se discute la procedencia de la deducción de un pago, realizado a un beneficiario del exterior por parte de la actora que lo encuadró en los términos del art. 93, inc. h, de la ley del tributo y el Fisco entendió que se trataba de una operación en los términos del art. 93, inc. a, y que para su deducción tendría que haber sido registrada ante la autoridad de aplicación”

Iniciando su exposición la CNACAF recuerda la gravabilidad a la que se encuentran sometidas aquellas que no presenten el carácter de residentes fiscales Argentinos (siendo, en consecuencia, beneficiarios del exterior) al momento de obtener rentas de fuente Argentina. Se destaca párrafo:

“Es preciso recordar que las personas no residentes en el país se encuentran alcanzadas por el gravamen con relación a sus ganancias de fuente argentina conforme con el tratamiento que la ley establece para los beneficiarios del exterior.”.

Acto seguido corresponderá, naturalmente, analizar si las rentas en cuestión generan renta de fuente Argentina.

Ante pagos que deba realizar el residente fiscal Argentino a un Beneficiario del Exterior por rentas que sean encuadradas como de Fuente Argentina, el residente fiscal Argentino deberá efectuar una retención al momento de cada pago (retención en la fuente) con carácter de pago único y definitivo.



Cabe luego analizar las disposiciones del Art. 93 inc. a) Ley 20.628 y lo dispuesto por el Art. 93 inc. h) Ley 20.628 debiendo recordar, en líneas generales y sin ser objeto de análisis detallado el contenido de los mencionados artículos (los que se presumen conocidos) el hecho de que, para el caso de prestaciones que encuadren en el Art. 93 inc. a) Ley 20.628 pueden ser aplicadas retenciones equivalentes al 35% sobre una base del 60% o del 80% de los montos a cancelar, según el caso; mientras que de encuadrar la prestación en el Art. 93 inc. h) la retención será del 35% sobre una base del 90% del monto a cancelar.

En este sentido será que, a los efectos de acreditar los extremos requeridos para encuadrar en el Art. 93 inc. a) ley 20.628 el DR de la Ley del Impuesto a las Ganancias en su Art. 151 establece el procedimiento a seguir por el contribuyente. Se destaca párrafo:

“El decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias establece en su art. 151 que, a efectos de lo dispuesto en el primer apartado del inc. a, del art. 93, la autoridad de aplicación en materia de transferencia de tecnología emitirá un certificado en el que deberá constar el nombre de las partes, fecha de celebración y vigencia del contrato y número de inscripción en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología”.

De lo dicho será que si una operación no cumple con el requisito previsto en el mencionado decreto reglamentario no podrá encuadrar en las previsiones del Art. 93 inc. a) Ley 2.628.

De tratarse de una operación de transferencia de tecnología, la que se encuentra regulada por Ley 22.426, repasa lo dispuesto por el Art. 1 Ley 22.426 en la definición del objeto de la misma:

Art. 1 Ley 22.426 “Quedan comprendidas en la presente ley los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina”.

En cuanto al término “personas” cuando identifica que se trata de sujetos domiciliados en el exterior entiende que se refiere a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior; hoy personas humanas o personas jurídicas domiciliadas en el exterior.

Para presentar la calidad de “persona jurídica” deberá cumplir los requisitos normativos de jurisdicción de incorporación del mencionado Ente. Por último, se destaca que será aplicable “siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina”.

Por su parte el Art. 2 Ley 22.426 entiendo que sería sobre-abundante dado que el hecho de que se trate de una persona jurídica local pero perteneciente a capitales extranjeros no implica que se encuentre fuera del objeto del Art. 1 Ley 22.426. Sin embargo conviene reconocer lo expresado en el Art. 2 Ley 22.426 dado que se encuentran sujetos a aprobación de la autoridad de aplicación:

Art. 2 “Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1º que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última, serán sometidos a la aprobación de la autoridad de aplicación”.

Por último, el Art. 9 Ley 22.426 presenta consecuencias tributarias del incumplimiento a norma. Se destaca articulado:



Art. 9 ““La falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2º o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3º no afectarán su validez pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados, como consecuencia de tales actos, será considerada ganancia neta del proveedor”.”.

Al margen de la consideración que podremos presentar en cuanto a esta “dispersión normativa” que muestra nuestro derecho tributario y, con ello, sus consecuencias, se advierte claramente que, conforme el Art. 9 Ley 22.426, de encuadrarse una prestación en el marco de la Ley 22.426 y no seguir con el proceso de registro y aprobación reglado por la misma, la consecuencia sería su NO DEDUCIBILIDAD a los fines impositivos.

De ello, si el contribuyente no reconociera el encuadre inicial como Transferencia de Tecnología y, consecuentemente, equivocara el tratamiento dispensando, por tanto, lo dispuesto en el Art. 93 inc. h) Ley 20.628, observamos deberá recaer la consecuencia dispuesta en el Art. 93 inc. h) Ley 20.628.

Por lo expuesto será fundamental el concepto de Transferencia de Tecnología el cual, al no encontrarse definido dentro del plexo normativo aplicable al Derecho Tributario, se deberá buscar en normativa específica.

En cuanto a la definición del concepto “Transferencia de Tecnología” cabe recordar lo dispuesto en el DR 580-1981 Art. 1 que se encarga de definir el concepto de “tecnología”. Se destaca párrafo:

“Por su parte, el decreto 580/81 reglamentó el alcance del art. 1º de la citada ley y especificó que se entiende por “tecnología” todo conocimiento técnico para la fabricación de un producto o la prestación de un servicio.”

Consecuencia de lo mencionado en párrafos anteriores la CNACAF llega a la conclusión de que la deducción sería improcedente por

- a.- tratarse de una transferencia de tecnología,
- b.- no existir espacio a dudas en cuanto al encuadre del servicio adquirido,
- c.- no haber cumplimentado el procedimiento reglado por Ley 22.426 y, como consecuencia,
- d.- corresponde imposibilidad de deducción a los fines tributarios conforme Art. 9 Ley 22.426. Se destaca párrafo:

“la fiscalización constató que la contribuyente dedujo en forma improcedente la factura Nº ... del 24/3/00 emitida por TSI (empresa controlante de la actora) en razón de no encontrarse inscripta en el INPI el respectivo acto jurídico en concepto de asistencia técnica, de acuerdo con lo establecido en la normativa reseñada en el considerando precedente.”

Debemos reconocer la particular situación que podría inducir a error al contribuyente.

No siempre en las contrataciones realizadas se puede advertir, sin un análisis detallado, la categoría jurídica del servicio que se está contratando.

Basta rescatar el relato de parte de la CNACAF en cuanto a la defensa opuesta por el contribuyente. Se destaca párrafo:



“La actora adujo en su defensa que no se trataba de un contrato de transferencia de tecnología sino de meros trabajos de reparación y a tales efectos ofreció como prueba oficios a la Dirección Nacional de Migraciones (fs. 124/133) y a TSA Spectrum International NV (fs. 315/360) en los que se informan los trabajos realizados por TSI consistentes en la instalación de redes de comunicación de estaciones de control afectadas a su actividad y las personas que los efectuaron.”.

De cara a la interpretación del contribuyente este había, simplemente, contratado trabajos de instalaciones de redes mientras que, conforme entendiera el Fisco Nacional, la instalación de material tecnológico específico consistía, en los hechos, en una transferencia de tecnología.

Independientemente de los pasos que se deben dar para registrar un contrato ante el INPI, se destaca párrafo con descripción del contenido de factura emitida por el sujeto del exterior: ““coordinación del personal técnico para el marco de la instalación y capacitación, instalación de la red de comunicación, asistencia técnica para la instalación de estaciones y la puesta en marcha de vehículos y capacitación del personal técnico”.”

En voz de la CNACAF se concluye lo siguiente:

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

De lo dicho y como se ha señalado anteriormente, resultará fundamental encuadrar, correctamente, las prestaciones recibidas desde el exterior a los fines de evitar sufrir las consecuencias dispuestas del Art. 9 Ley 22.426.

En resumen, cabe la advertencia de que lo que es causa de la sanción (sobre la base de imposibilidad de deducción de cargo tributario) será la falta de registro de un acto que implique la “importación” de tecnología; ello independientemente de la tasa de retención tributaria aplicada por el agente local al momento de efectuar el pago debido a que, lógicamente, en ningún momento se discute

- a.- la existencia de una prestación,
- b.- la existencia de un Beneficiario del Exterior,
- c.- que existe un pago que ha sido realizado y
- d.- que se trata de renta de fuente Argentina.

En cuanto a vehículos posteriores para el contribuyente podría analizarse la “razonabilidad” del Art. 9 Ley 22.426 y, con ello, la constitucionalidad del mismo; reclamo que bien podría haber hecho ante la CNACAF o bien desde su primer paso en el TFN (independiente de las limitaciones dadas a este en materia de lo expuesto conforme Ley 11.683).



El segundo punto en litigio sería la determinación de la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado en cuanto a si forma parte de la misma el Impuesto a las Ganancias tomado a cargo del agente local. Se destaca párrafo:

“8º) Que en cuanto al ajuste correspondiente al impuesto al valor agregado, se fundamentó en la omisión de incluir en la base imponible el monto abonado en concepto de impuesto a las ganancias -beneficiario del exterior- que la actora había tomado a su cargo.”.

De lo dicho entendemos entonces que el reclamo del Fisco Nacional y confirmado por el TFN será que la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado en concepto de “importación de servicios” será equivalente a (PRECIO SERVICIO + RETENCIÓN IIGG).

Al respecto del punto señalado la CNACAF no deja espacio a dudas. Se destaca párrafo:

“Al respecto, cabe tener en cuenta que el prestatario puede tomar a su cargo el eventual impuesto a las ganancias que pudiera corresponderle al beneficiario del exterior, en cuyo caso se produce el fenómeno del acrecentamiento de la ganancia, también conocido como “grossing-up”. El art. 145 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias ordena que, cuando el pago del gravamen se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se deberá acrecentar en el importe abonado por aquél.”

Completando su exposición la CNACAF viene a rescatar la interpretación realizada por el TFN en cuanto a encontrar el concepto de Base Imponible definida a los efectos de determinar el débito fiscal producido por la “importación de servicios”.

En este sentido advierte que, el concepto buscado, es el “precio de la operación” deteniéndose en decir que este, por disposiciones del texto reglamentario de la Ley 20.628, se encuentra incidido por la retención “tomada a cargo” por el agente pagador local. Se destaca párrafo:

“Sobre la base de estas pautas hermenéuticas, cabe concluir que “el precio de la operación”, al que hace referencia el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 de la ley del IVA, abarca también el monto del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por el prestatario local, aunque no se lo haya hecho constar en las facturas emitidas para documentar el pago entre los contratantes”.

De lo dicho, integra el precio de la operación el importe que debe soportar el contribuyente local como cargo en el Impuesto a las Ganancias independientemente de su posibilidad o no de reintegro por el agente del exterior.

Por último, cabe destacar que ha sostenido la CNACAF que, ante situaciones de “duda razonable” (sin entrar a detallar este concepto), lo cual queda expuesto en hecho de que diversos antecedentes han alcanzado el máximo tribunal, sostiene que no ha existido culpa a fin de aplicar multa por la incorrecta determinación de la base imponible en el Impuesto al Valor Agregado por “importación de servicios”. Se destaca párrafo:

“En el caso, la interpretación que cabe dar al tratamiento del “grossing up” en el impuesto al valor agregado en cuanto a si integra o no el precio neto gravado fue motivo de distintas interpretaciones que culminaron con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia precitada, lo cual pudo generar a la actora una duda razonable acerca del alcance de dicho concepto.”.



Claramente el argumento es rico en cuanto a contenidos y, seguramente, estará sujeto a desarrollos posteriores.

Dr. Sergio Carbone