

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 32

I. Objetivos del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.**

Estos meses (mayo y junio) se caracterizaron por la publicación de una gran cantidad de normas por parte de la “Administración Federal de Ingresos Públicos”. En el presente Informe sólo hemos incluido las que al día de la fecha nos parecen más relevantes. También son significativas las normas de carácter provincial prorrogando la vigencia de planes de facilidades de pago.

También, en este apartado del Informe, hemos incluido las Instrucciones Generales de la AFIP 2/2017 (IGMP) y 3/2017 (Impuesto a las Ganancias – Ajuste por Inflación).

- b) **Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.**

Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Pirelli Neumáticos S.A.I.C. (TF 24.943-I) y Otro c/D.G.I. y Otro s/Recurso Directo a Cámara (9/05/2017)”. Impuesto a las Ganancias. Contratos de Transferencia de Tecnología. Deducibilidad.

A diferencia de otros informes, en el presente analizamos en forma exhaustiva sólo este antecedente y, además, complementamos el mismo adentramos en una revisión detallada de los siguientes temas, los cuales calificamos de “fronterizos¹” en relación a la temática del fallo objeto de estudio.

Los mismos son:

- **Beneficiarios del Exterior y Ley de Transferencia de Tecnología (LTT). Fiscalidad.**
- **Limitaciones a la deducibilidad. Gastos por Asesoramiento Técnico Financiero o de Otra índole.**
- **Limitación a la Deducibilidad de Retribuciones de Marcas y Patentes.**
- **Limitación a la Deducibilidad de Gastos Facturados por Casas Matrices o Sujetos Vinculados.**

- c) Por último, continuamos con nuestro apartado de “**Temas a Seguir**” en el cual realizamos un seguimiento de ciertas normas que, si bien fueron comentadas en Informes anteriores, su impacto sigue siendo relevante en el presente período por la complejidad operativa de las mismas.

¹ Palabra de moda actualmente.

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **AFIP. Personas Humanas. Prórroga. Presentación Declaraciones Juradas. “Impuesto a las Ganancias”, “Bienes Personales” e “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”. R.G. (AFIP) 4081 (BO 19/06/2017).** Cómo se ha publicitado por todos los medios de comunicación se prorrogó el plazo para la presentación (no del pago) de las Declaraciones Juradas de referencia, incluyendo la “Declaración Jurada Informativa”. **También se postergó el plazo para el ingreso del Anticipo N° 1, el cual, de acuerdo a la terminación de la CUIT de cada contribuyente, comienza a operar el 19/07/2017.**
- ✓ **AFIP. Personas Humanas. Trabajadores en Relación de Dependencia. Declaración Informativa Anual. R.G. (AFIP) 4079 (BO 14/06/2017).** Se habilitó en la página web de la AFIP el servicio informático con clave fiscal “**Ganancias Personas Humanas - Web**”, en sustitución del servicio “Régimen Simplificado Ganancias Personas Físicas”. Recordemos que sólo aplica a los trabajadores en relación de dependencia que durante el año 2016 hubieran percibido remuneraciones brutas por una suma de \$ 500.000 o superior, según los establecido por la R.G. (AFIP) 4003 y sus modificatorias.
- ✓ **Nación. Impuesto Internos. Decreto 472/2017 (BO 3/07/2017).** Continúa sin aplicarse, por el período comprendido entre el 1/7/2017 hasta el 31/12/2017, el impuesto interno a los “automotores y motores gasoleros”. Con relación al impuesto aplicable a los “vehículos automóviles y motores, embarcaciones de recreo o deportes y aeronaves”, más allá de los reclamos de la industria, se mantienen hasta el 31/12/2017 las alícuotas que se encontraban vigentes hasta el 30/6/2017.
- ✓ **AFIP. Régimen de Retención de Impuesto a las Ganancias a Trabajadores en Relación de Dependencia. R.G. (AFIP) 4065 (BO 8/06/2017).** Se modifica la R.G. (AFIP) 4003, estableciendo un procedimiento opcional para el cálculo de la retención correspondiente al sueldo anual complementario para el período fiscal 2017, respecto de los agentes de retención que al 8/6/2017 no hubieran adicionado las doceavas partes a la ganancia bruta de cada uno de los meses transcurridos del período fiscal 2017 en concepto de SAC.

En tal sentido, los mismos, y con carácter excepcional, podrán optar por alguna de las siguientes alternativas: **a)** adicionar las doceavas partes en concepto de SAC de los meses transcurridos proporcionalmente en el cálculo de la determinación del importe a retener de los meses que resten hasta la finalización del período fiscal 2017, siguiendo el mismo procedimiento respecto de las deducciones a computar por dicho período, **b)** adicionar las aludidas doceavas partes en la primera liquidación que se efectúe con posterioridad al 8/6/2017, calculando la retención según el procedimiento general para el cálculo de la misma; **c)** en el mes en que se pague la primera cuota del SAC, efectuar la determinación de la retención por el importe realmente abonado por dicho concepto, y en los meses posteriores, continuar con el procedimiento de adicionar la doceava parte del SAC a la ganancia bruta de tales meses, así como la detracción de la doceava parte de las deducciones respectivas.

- ✓ **AFIP. Impuesto a las Ganancias. Dólar Futuro. R.G. (AFIP) 4078 (BO 14/06/2017).** Se estableció la forma de liquidar e ingresar el impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas “dólar futuro”, cuyo vencimiento ya operó.
- ✓ **AFIP. Ganancia Mínima Presunta. R.G. (AFIP) 4084 (BO 30/06/2017).** Tal cual se esperaba, en virtud de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los cambios legislados

sobre el tributo de referencia, se deja sin efecto el régimen de determinación de anticipos del impuesto, para aquellos cuyos vencimientos operen a partir del 1/7/2017.

- ✓ **AFIP. Procedimiento de Pago de Obligaciones Tributarias. R.G. (AFIP) 4084 (BO 30/06/2017).** Se resuelve la obligatoriedad de cancelar las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social a través de **medios electrónicos de pago**, eliminándose la posibilidad de su cancelación en efectivo. En consecuencia, se establece la obligatoriedad de **cancelar mediante “home banking”** las siguientes obligaciones, **a partir del 1/8/2017**: **a)** Impuesto al Valor Agregado; **b)** Seguridad Social Empleadores (excepto casas particulares); **c)** Declaraciones Juradas de Ganancias para Personas Humanas y de Bienes Personales; **d)** Pagos de cualquier concepto por hasta \$ 10.

Por otra parte, se deberán cancelar mediante *home banking*, débito automático en cuenta u otro tipo de medio electrónico las siguientes obligaciones a partir del 1/8/2017: **a)** Anticipos de Ganancias para Personas Humanas y de Bienes Personales y **b)** Autónomos Categorías II y II’.

Por último, se establece también que se encuentran obligados a utilizar estos medios de pago los Autónomos Categorías I y I’, a partir del 1/1/2018.

El resto de obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social. En este caso, podrán ser canceladas por otros medios electrónicos diferentes a *home banking* en la medida que no existan disposiciones que obliguen a utilizar únicamente este sistema.

- ✓ **AFIP. Monotributo. R.G. (AFIP) 4063 (BO 30/06/2017).** Se aprueba el nuevo portal para monotributistas dentro de la Web de la AFIP. A través del mismo, los sujetos adheridos al régimen pueden acceder desde un único sitio, a todos los recursos y servicios requeridos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- ✓ **AFIP. Presentación de la Memoria y los Estados Contables. Resolución General Conjunta (“Secretaría de Emprendedores y Pequeña y Mediana Empresa” y “Administración Federal de Ingresos Públicos”) 4050 (BO 16/05/2017).** Habiendo sido implementada por la R.G. (AFIP) 4060 (con un alcance mayor), la cual comentaremos a continuación, se establece un procedimiento para que las micro, pequeñas y medianas empresas inscriptas en el **“Registro de Empresas MIPYMES”** que confeccionen Balances en forma comercial puedan presentar sus Estados Contables en un mismo acto ante la “AFIP” y ante la “Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa (SEyPyME)”. La citada presentación deberá realizarse ingresando con clave fiscal en la web de la AFIP al servicio **“Presentación Única de Balances (PUB)”**, y se considerará presentada ante ambos Organismos. También se prevé que las micro, pequeñas y medianas empresas puedan manifestar su consentimiento para que la entidad administradora del sistema que integra el Registro de Empresas MIPYMES ponga a disposición de otras entidades públicas o privadas, debidamente identificadas, la citada información.

Las presentes disposiciones resultan de aplicación a partir del 1/6/2017, pudiendo las micro, pequeñas y medianas empresas suministrar, mediante el presente sistema, estados contables cerrados con anterioridad a la citada fecha, como así también brindar el consentimiento para que la AFIP ponga a disposición de la SEyPyME estados contables presentados con anterioridad al 1/6/2017.

- ✓ **AFIP. Presentación de la Memoria y los Estados Contables. R.G. (AFIP) 4060 (BO 31/05/2017).** La presentación de la Memoria y de los Estados Contables en formato *“pdf”* deberá ser realizada, a partir de ahora, en el servicio **“Presentación única de balances (PUB)”**, en

reemplazo de la presentación que se efectuaba en el servicio “Transferencia Electrónica de Estados Contables”.

Por otra parte, **se extiende hasta el último día del sexto mes siguiente al del cierre del ejercicio comercial el vencimiento para efectuar dicha presentación.** Además, se aprueba el programa aplicativo “Ganancias Personas Jurídicas - Versión 15” para las presentaciones de las declaraciones juradas que se realicen a partir del 1/8/2017.

- ✓ **AFIP. Registro de CBU. R.G. (AFIP) 4059 (BO 31/05/2017).** Se adecuan determinados aspectos de la utilización de las CBU, cuando se realicen devoluciones, reintegros, reembolsos y demás regímenes de restitución de fondos a contribuyentes, responsables y administrados, así como también para el pago de las cuotas de los planes de pago adheridos por los contribuyentes. **La CBU se deberá registrar con clave fiscal en el servicio “Declaración de CBU”.** Previamente, **se deberá constituir y/o mantener el domicilio fiscal electrónico e informar una dirección de correo electrónico y un número telefónico, accediendo al Sistema Registral.** Además, los titulares de la CBU podrán autorizar para el uso de la misma a un tercero, mediante el servicio “Declaración de CBU”, quien aceptará o rechazará tal autorización a través del mismo servicio. La autorización podrá ser revocada por el titular de la CBU en cualquier momento. El sistema “Mis Facilidades” solo admitirá CBU verificadas en el “Registro” para la CUIT de su misma titularidad o que hayan sido autorizadas por un tercero.
- ✓ **AFIP. Planes de Pago. Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. R.G. (AFIP) 4057 (BO 23/05/2017).** En lo que a nuestro humilde entender constituye una práctica disonante con un correcto ejercicio de la administración tributaria, la AFIP ha publicado la resolución general por la que se establecen nuevas pautas para los planes de pago que se utilizan para abonar los saldos de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. De la norma bajo análisis se destaca: **a) sujetos incluidos:** contribuyentes y/o responsables del impuesto sobre las ganancias y los bienes personales que se encuentren incluidos en las categorías A, B, C o D del Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER), **quedando excluidos los responsables sustitutos y aquellos incluidos en la categoría E del SIPER;** **b) las condiciones del plan variarán de acuerdo al tipo de sujeto que se adhiera, la categoría en el SIPER y la tasa de financiación vigente al momento de la consolidación de la deuda, según el siguiente detalle:** Categoría A: 25% de pago a cuenta y hasta 3 cuotas, Categoría B: 35% de pago a cuenta y hasta 2 cuotas; Categorías C y D: 50% de pago a cuenta y 1 cuota.

Se paga por medio de una CBU declarada. Las cuotas vencerán el día 16 de cada mes a partir del mes inmediato siguiente a aquel en que se formalice la adhesión, y, en caso de que no se hubiera podido efectivizar el cobro de la misma en esa fecha, se procederá a realizar un nuevo intento de cobro el día 26 del mismo mes.
- ✓ **AFIP. Código QR. R.G. (AFIP) 4042 (BO 8/05/2017).** Los contribuyentes que realicen operaciones de venta de bienes muebles o locaciones, o prestaciones de servicios con consumidores finales, y que estén obligados a exhibir el Formulario 960/NM (“Data Fiscal”), incluidos los monotributistas, deberán sustituirlo por el Formulario 960/D (“Data Fiscal”), el cual tendrá impreso, además del código de respuesta rápida (QR), **el detalle de las formas de pago que se encuentran obligados a aceptar.**
- ✓ **Instrucción General (AFIP) 2/2017. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Fecha. 18/05/2017.** La AFIP establece, en base al criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas “Hermitage SA”, del 15/6/2010, y “Diario Perfil SA”, del 11/2/2014, que

el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no resulta exigible cuando existan balances contables que arrojen pérdida y quebranto en la declaración jurada de ganancias.

- ✓ **Instrucción General AFIP (SDG ASJ) 3/2017. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación. Fecha 23/05/2017.** En función de los antecedentes jurisprudenciales “Candy S.A.” y, especialmente, “Bayer S.A.” (23/06/2015), se instruye a las áreas jurídicas de la AFIP a efectos de que adecuen la gestión judicial al criterio expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los precedentes citados, e impugnen acabadamente las eventuales probanzas que pudieran ofrecer los contribuyentes en causas que se hayan iniciado o se inicien por períodos posteriores al fallo Bayer. Asimismo, se instruye que el Fisco deberá proponer puntos de pericia que resulten conducentes a efectos de desvirtuar la confiscatoriedad alegada por el contribuyente.

La presente norma sustituye la Instrucción General AFIP (SDG ASJ) 4/2010.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **Comisión Arbitral. Nomenclador de Actividades. R.G. (CA) 7/2017 (BO 29/06/2017).** Se aprueba el “Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES)”, el cual resultará de aplicación a partir del 1/1/2018, y deberá ser utilizado por todos los contribuyentes que tributen bajo las normas de Convenio Multilateral para comunicar sus actividades y presentar las declaraciones juradas correspondientes. Asimismo, se aprueban las tablas de correspondencia entre el nuevo nomenclador, el CUACM, y el nomenclador de la AFIP.

Recordemos lo desactualizado que había quedado el CUACM, en especial ante el avance de nuevas actividades, que sí fueron incorporadas en los nomencladores de las distintas jurisdicciones. Esperemos que este cambio se supere la divergencia existente entre el detalle de actividades a nivel local (ej. CABA) y ante la Comisión Arbitral.

- ✓ **Comisión Arbitral. Declaración Anual. CM05. R.G. (CA) 6/2017 (BO 12/05/2017).** Se establece la obligatoriedad de utilizar por parte de todos los contribuyentes que tributan por el régimen del Convenio Multilateral el sistema “SIFERE WEB” para presentar el CM05, a partir del 1/6/2017.
- ✓ **Provincia de Buenos Aires. Regímenes de Recaudación. R.N. (ARBA) 23/2017 (BO 7/06/2017).** Continuando con un fuerte accionar sobre el sector de la industria cárnica, se readecuan las alícuotas de recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicables a las actividades de matanza de ganado bovino y procesamiento de carne; venta al por mayor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos, productos de granja y de la caza; y matarifes.
- ✓ **CABA. Declaración Jurada Anual. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R. (DGR) 1335/2017 (BO 22/06/2017).** Se establecen desde el 22/8/2017 hasta el 28/8/2017 las fechas de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del período fiscal 2016, por parte de los contribuyentes locales del impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires. Las mismas se determinarán sobre la base del dígito verificador de la CUIT del contribuyente.
- ✓ **CABA. Reglamentación del COT. R. (AGIP) 176/2017 (BO 6/06/2017).** Dentro de la política de replicar las prácticas adoptadas por la Provincia de Buenos Aires en administraciones anteriores, la Ciudad reglamenta el procedimiento de solicitud del “Código de Operación de Traslado”, previsto en el artículo 97 del Código Fiscal, **el que será obligatorio para amparar el traslado o transporte de bienes que tengan origen y/o destino dentro del territorio de la Ciudad a partir del 1/8/2017.** El mencionado COT deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir comprobantes que respalden el transporte o traslado por tierra de alguno de los bienes detallados por la AGIP, o cuando los mismos no estén incluidos en el referido detalle, pero su valor sea igual o superior a la suma de \$ 45.000, o su peso sea igual o superior a 4.500 kg. Por otra parte, el Código podrá ser solicitado a través del sitio web de la AGIP, **el que derivará automáticamente al entorno ARBA**, o, en ciertos casos, por vía telefónica en el Centro de Atención de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, completando dentro de los 4 días la información en la Web.

Recordemos que el actual artículo 41 del Código Fiscal vigente de la Provincia de Buenos Aires establece que *“el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes”*.

- ✓ **Córdoba. Régimen de Recaudación de IIBB. R. (SIP) 13/2017 (BO 28/06/2017).** En un espiral que no parecer tener fin, se establece que, a partir del 1/7/2017, los agentes de percepción del

Impuesto sobre los Ingresos Brutos que deban actuar como tales en operaciones con contribuyentes incluidos en la nómina de contribuyentes de riesgo fiscal - R. (SIP) 1/2017- deberán aplicar la alícuota de percepción correspondiente al sector por el cual se encuentren nominados, incrementada en un 50%. **Dicho incremento no será de aplicación para los agentes de percepción de los sectores bebidas, embotelladoras de gaseosas y cervezas; prestadores de servicios públicos, y telefonía, Internet y TV por cable o satelital.**

- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. Régimen de Retención a Sujetos Domiciliados en el Exterior. R.N. (DGR) 56/2017 (BO 10/05/2017).** Se reglamenta el régimen especial de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable sobre los pagos efectuados a sujetos radicados o domiciliados en el exterior. La generación de la declaración jurada y la liquidación del pago de la retención correspondiente a cada operación se iniciarán a través de la página web de la citada Dirección.
- ✓ **Santa Fe. Regímenes de Recaudación. R.G. (API) 20/2017 (FN 14/06/2017).** Se aprueba la aplicación informática denominada **“Agentes de Retención Ingresos Brutos - Descarga de Padrones”**, mediante la cual los agentes de retención y/o percepción del citado impuesto podrán acceder a la información publicada por la API.
- ✓ **Santa Fe. Sistema Registral. R.G. (API) 22/2017 (FN 29/06/2017).** La R.G. (API) 14/2017 aprobó la aplicación informática denominada **“Padrón Web Contribuyentes Locales”**, mediante la cual los contribuyentes y/o responsables del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y **quienes resulten designados para actuar como Agentes de Retención y/o Percepción del citado tributo**, como del Impuesto de sellos, deberán realizar los trámites de inscripción, modificación de datos y cese de actividad, con vigencia a partir del 27/03/2017.

Ahora, por medio de la resolución bajo análisis se establece que los contribuyentes que actualicen hasta el 31/10/2017, la información existente en las bases de datos de la API, a través de la opción modificación de datos, no serán pasibles de la multa por infracción a los deberes formales, contemplada en el inciso c), del artículo 1, de la Resolución General 5/2015.
- ✓ **Santa Fe. Plan de Facilidades de Pagos. R. (ME) 387/2017 (BO 7/06/2017) y R.G. (API) 19/2017 (FN 13/06/2017).** Por medio de la presente se podrán regularizar deudas devengadas hasta el 31/5/2017, provenientes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes directos locales o del Convenio Multilateral. Las cuotas del presente plan serán mensuales y consecutivas, y el monto de cada una deberá ser igual o superior a \$ 1.000. El número máximo de cuotas que se podrá solicitar será de 60. Por su parte, la tasa de interés por financiación variará entre el 0,5% y el 2%, y el importe del anticipo de la deuda a regularizar estará entre el 10% y el 30%. Ambas dependerán del número de cuotas solicitadas. La vigencia del presente plan es del 14 de junio hasta el 31 de julio de 2017.
- ✓ **Tucumán. Aplicativo SIAPRE. R.G. (DGR) 35/2017 (16/05/2017).** Se aprueba el programa aplicativo "Declaración Jurada SiAPre - Versión 5.0 - Release 1", que será de uso obligatorio para las presentaciones que se efectúen a partir del 1/6/2017, inclusive.
- ✓ **Misiones. Plan de Facilidades de Pagos. R.G. (DGR) 19/2017 (BO 3/07/2017).** Se establece una prórroga hasta el 31/8/2017, inclusive, para el acogimiento del régimen especial y transitorio de regularización de los tributos provinciales, cuya recaudación se encuentra a cargo de la DGR de la Provincia de Misiones, y el impuesto provincial automotor, cuyo cobro se encuentra a cargo de los Municipios, sus intereses, recargos y multas devengados al 31/12/2016.

- ✓ **Misiones. Régimen de Pago a Cuenta de Anticipos de Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 14/2017 (BO 12/05/2017).** Se modifica la forma en que deberá realizarse la presentación de la declaración jurada informativa anual, **para aquellos contribuyentes que accedan al beneficio de excepción de efectuar el pago a cuenta de los anticipos del impuesto sobre los Ingresos Brutos**, para mercaderías que ingresen en la Provincia, cuando el destinatario de la carga se encuentre registrado ante la Dirección General de Rentas y actúe como agente de retención del citado impuesto, tal cual lo establecido en el artículo 18 de la R.G. (DGR) 56/2007. Al respecto, se establece que la declaración jurada anual se deberá realizar a través de la página web de Rentas de la Provincia, con clave fiscal; y el mencionado Organismo podrá validar los datos informados por el agente, previo al otorgamiento del beneficio.

- ✓ **Jujuy. Plan de Facilidades de Pagos. R.G. (DPR) 1484/2017 (BO 30/06/2017).** Se resuelve prorrogar hasta el 31/08/2017 el plazo para el acogimiento al régimen especial de regularización de deudas que mantengan los contribuyentes y responsables por obligaciones tributarias vencidas o devengadas al 30/6/2016, inclusive, cuya percepción, fiscalización o determinación se encuentre a cargo de la DPR. Por su parte, se establece que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se acojan al mencionado régimen **deberán previamente constituir domicilio fiscal electrónico** y tener presentadas y abonadas las declaraciones juradas correspondientes, a partir del 1 de julio de 2016 y hasta la fecha de la citada adhesión.

- ✓ **Jujuy. Domicilio Fiscal Electrónico. R.G. (DPR) 1482/2017 (FN 26/06/2017).** Es un tema que venimos reiterando en cada informe mensual puesto que consideramos inaplicable, en la faz práctica, la multiplicidad de domicilios fiscales electrónicos existentes. Además, no debemos perder de vista los riesgos (procesales) que eventuales incumplimientos a cada régimen le incorporan al mar de contingencias con que cada contribuyente debe lidiar en forma diaria.

En este caso, la Provincia de Jujuy, implementa, en el ámbito administrativo de la Dirección Provincial de Rentas de Jujuy, el domicilio fiscal electrónico, **el que será de carácter opcional (en principio) para los contribuyentes y/o responsables**. Al respecto, se establece que la adhesión al mismo se hará mediante el servicio web denominado “Domicilio fiscal electrónico”, habilitado mediante clave fiscal. El mencionado domicilio fiscal electrónico gozará de plena validez y eficacia jurídica, y producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y vinculantes los avisos, citaciones, intimaciones, notificaciones, requerimientos de información y comunicaciones en general que allí se practiquen.

- ✓ **Jujuy. Régimen de Pago a Cuenta por Traslado de Mercadería. R.G. (DPR) 1481/2017 (BO 24/05/2017).** Se modifica el régimen de pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por traslado de mercadería establecido por la R.G. (DPR) 1476/2017. Se resuelve que no corresponderá efectivizar el pago a cuenta cuando el contribuyente cuente con resolución de exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigente a la fecha del traslado o tenga un certificado de no retención y/o percepción vigentes, expedidos por la Dirección Provincial de Rentas o el objeto del traslado sean mercaderías y/o bienes con destino de exportación o el contribuyente demuestre haber sufrido retenciones y/o percepciones de forma previa.

- ✓ **Entre Ríos. Sinceramiento Fiscal. R. (AT) 111/2017 (BO 10/05/2017).** Se reglamenta la adhesión de la Provincia de Entre Ríos al régimen voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, legislado por la Ley 27260 y la Ley Provincial de adhesión 10.463. Se establece el procedimiento que deberán cumplimentar los contribuyentes y/o responsables que adhieran al Régimen de Sinceramiento Fiscal, a fin de liberarse de los gravámenes provinciales que debieron declarar e ingresar a la Provincia. El mismo podrá realizarse hasta el 31/7/2017. En otro orden, se establece que los depósitos que exterioricen moneda nacional o extranjera no estarán sujetos al régimen

de recaudación bancaria. Para acceder a este beneficio, el titular de la cuenta deberá solicitar, previamente a recibir la acreditación, la exclusión en el mencionado sistema.

Dada la gran cantidad de este tipo de regímenes provinciales relacionados con el Sinceramiento Fiscal, recomendamos un detallado repaso de los mismos a los fines de entender si se han cumplimentado todos formales, y en algunos casos materiales, a los fines de quedar liberado de tributos y sanciones a nivel provincial.

- ✓ **Santa Cruz. Plan de Facilidades de Pagos. R.G. (ASIP) 70/2017 (BO 23/05/2017).** Se establece un régimen excepcional de regularización de deudas devengadas al 28/2/2017, exteriorizadas o no, de los contribuyentes y/o responsables de todos los tributos cuya percepción se encuentra a cargo de la Agencia Santacruceña de Ingresos Públicos, cualquiera sea el estado en que se encuentren las mismas, incluso las cuestionadas o pretendidas en causas judiciales, con remisión de intereses resarcitorios, punitivos y la condonación de las multas materiales. Los contribuyentes y/o responsables que adhieran al presente plan podrán regularizar su deuda de acuerdo a las siguientes opciones: a) pago al contado con el 100% de remisión de los intereses y la condonación de las multas materiales; b) pago en hasta 6 cuotas mensuales, iguales y consecutivas con la remisión del 50% de los intereses y la condonación del 100% de las multas materiales (en este caso, se aplicará una tasa de financiación del 1,5%). La adhesión al presente régimen se podrá realizar desde el 5/6/2017 y hasta el 7/8/2017, inclusive.
- ✓ **Santa Cruz. Sinceramiento Fiscal. R.G. (ASIP) 41/2017 (BO 4/05/2017).** Se prorroga hasta el 22/5/2017 el plazo para que los contribuyentes de la Provincia de Santa Cruz adhieran al Régimen de Sinceramiento Fiscal. Los sujetos que adhieran al citado Régimen quedarán liberados del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los ingresos que hubieran omitido declarar por los períodos fiscales no prescriptos al 22/7/2017, **debiendo ingresar un impuesto especial fijo del 1%**, que se determinará sobre el valor declarado, expresado en moneda nacional.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Pirelli Neumáticos S.A.I.C. (TF 24.943-I) y Otro c/D.G.I. y Otro s/Recurso Directo a Cámara (9/05/2017)”. Impuesto a las Ganancias.**

Análisis del Fallo

En cuanto a los hechos la Administración constató que “Pirelli Neumáticos S.A.I.C. (en adelante Pirelli)” efectuó remesas al exterior por el pago de regalías a “Pirelli Pneumatici SPA” de Italia con antelación a que se encontrase inscripto el respectivo Contrato de Licencia de Patentes y Asistencia Técnica ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI).

En consecuencia, el Fisco determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el Impuesto a las Ganancias en concepto de retención a beneficiarios del exterior respecto de los pagos realizados en enero, abril, julio y octubre de 1999, liquidó intereses y aplicó la prevista en el artículo 45, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Para así resolver, consideró que la empresa no había cumplido el requisito establecido en el artículo 12, del “Convenio para Evitar la Doble Imposición entre la República Argentina y la República de Italia (CDI)”, aprobado por la Ley 22.747, consistente en la registración del contrato de transferencia de tecnología ante el INPI en forma previa al giro de las regalías al exterior, a fin de practicar la retención del impuesto a la tasa reducida del 18%. Por lo tanto, sostuvo que la empresa debía ingresar las diferencias resultantes pues, según el ente recaudador, correspondía aplicar la tasa del 35% del tributo sobre el monto presunto de ganancia neta del 90% de los referidos importes, de acuerdo con lo establecido en el arto 93, inciso h), de la Ley

Por otra parte, el Organismo Fiscal determinó el Impuesto a las Ganancias de la actora por los períodos fiscales 1998 y 1999 por considerar que la falta de inscripción del contrato ante el INPI también le impedía computar como gastos deducibles del tributo a su cargo el monto de las regalías giradas al exterior. En consecuencia, la AFIP ajustó la base imponible del tributo en el equivalente a la deducción.

Recordemos, que el artículo 9, de la Ley de Transferencia de Tecnología, establece que ***“la falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2 o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectarán su validez pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor²”***.

Ambos ajustes fueron objeto de sendas resoluciones, las cuales fueron apeladas por la empresa ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Posteriormente, la Sociedad regularizó el primero de los conceptos ajustados (la retención en defecto).

² Artículos concordantes de la Ley 22.426. ARTICULO 1°. *“Quedan comprendidos 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”*. ARTICULO 2°. *“Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1° que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última, serán sometidos a la aprobación de la Autoridad de Aplicación”*.

Con respecto a la deducción de las regalías pagadas, cuya controversia subsistió, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó lo resuelto por el Organismo. Para decidir así sostuvo que la registración del contrato ante el INPI constituye un requisito ineludible, según lo establece el mencionado artículo 9, de la Ley de Transferencia de Tecnología, para efectuar las deducciones contempladas por la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Luego, la actora apelo el fallo ante la Sala V, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y, el a quo, con disidencia de uno de los jueces, hizo lugar a la apelación de la parte actora, revocando la sentencia del Tribunal Fiscal. Para concluir así los jueces señalaron, en primer lugar, que el artículo 12, apartado 2, último párrafo del CDI establece respecto del residente de nuestro país la sujeción a los términos de la Ley 22.426 de Transferencia de Tecnología, en particular, la registración del contrato respectivo ante la autoridad de aplicación de dicha ley *"como condicionamiento para la aplicación de la tasa reducida al 18% sobre las sumas que sean giradas al extranjero en concepto de regalías"*. En tanto, el **artículo 25³ del CDI** se refiere al derecho de deducir del balance impositivo los importes pagados en concepto de regalías por parte del contribuyente que realiza esos pagos, en los términos de los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Sentado lo que antecede, pusieron de relieve que **el citado artículo 25 dispone que "los intereses, regalías y otros gastos que pague una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles a los efectos de la determinación del beneficio imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término..."**.

Por lo tanto, se afirmó, de acuerdo con la citada cláusula, *"las regalías pagadas por una empresa nacional resultan deducibles tal como si hubieran sido pagadas a otra empresa nacional"* y que *"los contratos de transferencia o cesión de tecnología celebrados entre personas o empresas nacionales no se hallan sujetos a lo previsto en el artículo 1 y en el artículo 9 de la Ley 22.426,*

³ **Principio de no discriminación.** "1. Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relacionada con el mismo que no se exijan, o que fueren más gravosos, que los impuestos u obligaciones a los que los nacionales de ese otro Estado, en las mismas circunstancias, están o puedan estar sujetos. Esta disposición no obstante lo previsto en el artículo 1, también se aplicará a los nacionales que no sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.....2. Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no podrá ser sometido a imposición en ese otro Estado Contratante en forma menos favorable que las empresas de este último Estado que desarrollen las mismas actividades. La presente disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuesto que otorgue a sus propios residentes en consideración a su situación o cargas de familia....3. Excepto cuando sean aplicables las disposiciones del artículo 9, del apartado 7 del artículo 11 o del apartado o del artículo 12, los intereses, regalías y otros gastos que pague una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, a los efectos de la determinación del beneficio imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término. De igual forma, cualquier deuda que tenga una empresa de un Estado Contratante con un residente del otro Estado Contratante será deducible, a los efectos de la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubiere sido contraída con un residente del primero de los Estados mencionados.....4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital, total o parcialmente, en forma directa o indirecta, pertenezca a, o sea controlado por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no estarán sujetas en el Estado mencionado en primer término a ningún impuesto ni obligación relacionada con el mismo, distintos o más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetas otras empresas similares del Estado mencionado en primer término.....5. No obstante las disposiciones del artículo 2, lo previsto en el presente artículo se aplicará a todos los impuestos, cualquiera sea su naturaleza y denominación.

que rigen en el supuesto de la transferencia o cesión de tecnología por parte de personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas domiciliadas en el país". Por el mismo motivo, juzgó que resultaba inaplicable la limitación establecida en el artículo 88, inciso m), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pues únicamente se refiere a las regalías pagadas a sujetos del exterior.

En síntesis, en el voto mayoritario se llegó a la conclusión de que no correspondía extender la exigencia de la inscripción del contrato de licencia como requisito para admitir la deducción de los importes abonados por regalías de la base imponible del impuesto a las ganancias "porque esa exigencia contradice lo establecido en el mencionado artículo 25, apartado 3, del CDI, con relación al carácter deducible de los gastos realizados por la firma contribuyente en ese concepto".

Ante la sentencia de Cámara, el Fisco Nacional interpuso un recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien aceptó, parcialmente, su procedencia. En el mismo se plantea que la Sociedad no se encuentra habilitada a deducir de la base imponible del Impuesto a las Ganancias a su cargo, durante los periodos examinados en autos, el importe de las regalías abonadas a la empresa de Italia, por haber omitido inscribir ante el INPI el contrato de transferencia de tecnología que dio lugar al pago de tales conceptos.

Nuestro Tribunal Cívero analiza, en primer término, los antecedentes de la causa y, en especial la legislación aplicable al caso, la cual hemos reseñado en los párrafos anteriores. Destaca que la representación del Fisco Nacional no ha refutado el juicio del *a quo* acerca de la aplicación plena de los extremos enunciados en el citado artículo 25 del CDI. En concordancia con ello, **el Organismo Fiscal fundó la impugnación de las deducciones practicadas por la actora exclusivamente en la falta de inscripción del contrato respectivo ante el INPI.**

A partir de ello la Corte expresa que **la primera fuente de interpretación de la leyes es su letra** y que cuando ésta no exige es fuerza para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma, ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella.

Luego de recordarnos ese principio fundamental, señala que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los artículos 31 y 32 de la **"Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969"**, aprobada por la Ley 19.865, Ellas consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto. Es decir, se ratifica la prelación de los tratados internacionales por sobre la legislación doméstica, ante el conflicto de dos normas, como es el caso bajo análisis.

En consecuencia, continúa nuestro Máximo Tribunal, se debe entender que mientras el apartado 2, del artículo 12, del Convenio prevé en forma expresa el cumplimiento del requisito de aprobación del contrato que da lugar al pago de regalías, por parte de la autoridad competente de la República Argentina (INPI) con sujeción a las disposiciones de la Ley de Transferencia de Tecnología (con la finalidad de que resulte viable la limitación de la tasa del gravamen fijada sobre tales conceptos a los beneficiarios del exterior – artículo 90 – Ley de Impuesto a las Ganancias), en cambio, el apartado 3, del artículo 25 del CDI carece de una restricción similar para la deducción de tales erogaciones resultando de aplicación al caso el claro principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador.

Por lo tanto, concluye, **resulta inadmisibile la pretensión del Fisco Nacional** de extender la restricción del apartado 2, del artículo 12, del CDI más allá de su letra, toda vez que ello implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales, quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron.

Finalmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ratifica la decisión del *a quo* en cuanto, en cuanto a que el pago de las prestaciones a favor del proveedor domiciliado en el exterior (Italia) pueden ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor domiciliado en el país sin necesidad de la aprobación o presentación de los actos jurídicos a que se refiere la Ley de Transferencia de Tecnología.

De la lectura de la sentencia podemos concluir que el fallo de la Sala V, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, el cual es ratificado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, consolida una jurisprudencia inveterada, por lo menos desde la reforma de la Constitución Nacional de 1994, especialmente en materia tributaria.

Habiendo sido tan sólida la sentencia de Cámara en cuanto a su fundamentos, nos sorprende que la AFIP haya apelado el mismo ante nuestro Máximo Tribunal, puesto que, con esa decisión incorrecta (especialmente a la luz de no haber incorporado argumentos en relación a la no aplicación del “principio de no discriminación” en el caso concreto), logro consolidar un antecedente de gran importancia para los contribuyentes y, lo que no es menor, un dispendio de gastos absolutamente innecesario (costas).

Ahora bien, es importante como asesores tributarios resaltar que este valioso antecedente sólo es de aplicación cuando el prestador del contrato está en un país con el cual Argentina tenga suscripto un CDI, con la respectiva cláusula de no discriminación y, es más, que contenga un apartado similar al reiteradamente mencionado en artículo 25, del CDI suscripto con Italia (ej. Alemania, Países Bajos, Reino Unido y en general todos los suscriptos bajo el modelo OECD y de Naciones Unidas).

Es importante que sigamos insistiendo en la inscripción oportuna de los Contratos de Licencia de Patentes y Asistencia Técnica ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI), puesto que como surge del fallo bajo análisis la misma es central en materia de la alícuota a aplicar al momento de retener el Impuesto a las Ganancias al Beneficiario del Exterior, más allá de la deducibilidad del gastos.

Beneficiarios del Exterior y Ley de Transferencia de Tecnología (LTT)⁴. Fiscalidad.

El análisis del fallo nos da la oportunidad de adentrarnos en un tema siempre complejo y de alto impacto en los grupos económicos internacionales, como es la **fiscalidad de los contratos de transferencia de tecnología** para el sujeto local y para el beneficiario del exterior. Además, nos permite examinar en detalle ciertos temas fronterizos a los mencionados, puesto que en muchos casos existen relaciones inescindibles.

El inciso a), del artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), establece las presunciones (*iure et de iure*) de ganancia neta cuando se trata de contratos que cumplimentan los requisitos de la LTT. Las mismas ascienden al 60% del importe pagado por los servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría, si la tecnología a vista de la autoridad competente no fuera obtenible en el país, y al 80% cuando se trate de cesiones de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y, de manera residual, las cesiones o transferencias no comprendidas dentro del 60%.

⁴ Ley 22.426, BO 23/03/1981.

Cabe aclarar que la opinión del Fisco en el Dictamen (DGI - DATJ) 91/1969 con relación al criterio de presunción que no admite prueba en contrario fue que: *"la retención procede sobre el monto bruto pagado a la firma extranjera o a terceros (representantes o agentes en el país de la empresa extranjera) por su cuenta, sin deducción alguna, salvo el porcentaje indicado en la norma legal y con las limitaciones de la reglamentación"*.

Por su parte, el artículo 47 de la LIG, define a las regalías como toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine con relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etc., cualquiera sea la denominación asignada. Por su parte, el Decreto Reglamentario (DR) establece que serán de fuente argentina las rentas producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina.

El artículo 151 del DR establece que a los efectos de lo dispuesto en el primer apartado del inciso a) del art. 93, la Autoridad de Aplicación en materia de transferencia de tecnología emitirá un certificado en el que conste el nombre de las partes contratantes, fecha de celebración, vigencia del contrato y número de inscripción en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología. El INPI⁵ debe indicar en qué punto encuadran los servicios previstos en el contrato y si no son obtenibles en el país.

Por lo expuesto, las condiciones para que las prestaciones queden comprendidas en el primer apartado, del inciso a), del artículo 93, de la LIG, con la retención efectiva del 21% son que:

- El contrato cumpla los requisitos de la LTT;
- Se trate de prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría y no sean obtenibles en el país a juicio de la Autoridad de Aplicación en materia de transferencia de tecnología al momento del registro del contrato;
- El contrato se registre ante la Autoridad de Aplicación en materia de transferencia de tecnología, exigencia que prevé la propia LTT;
- Los servicios hubieran sido efectivamente prestados, al momento de realizarse los pagos, si así se hubiera convenido;
- Contar con el certificado emitido por la Autoridad de Aplicación, para lo cual debe inscribirse previamente el contrato pertinente.

Justamente con relación a esta última condición, nos preguntamos ¿Qué sucede si presentamos un contrato ante la Autoridad de Aplicación y este no es aceptado por cumplimiento de los términos de la Resolución (INPI) 328/200527⁶? Esta resolución determina que sólo se considerarán susceptibles de registración ante el INPI los contratos que sustenten transferencias de tecnología del exterior, pero exclusivamente cuando estén destinadas a ser utilizadas en procesos productivos, excluyendo claramente aquellos cuya finalidad sea la prestación de servicios financieros, de contabilidad, marketing, entre otros.

En nuestra opinión, no hay contratos de transferencia de tecnología susceptibles y no susceptibles de registro, lo que existen son actos o contratos que encuadran como "transferencia de tecnología" bajo la Ley 22.426 (registrables) y otros que directamente no son contratos de transferencia de tecnología en los términos de la ley especial.

⁵ Instituto Nacional de la Propiedad Industrial.

⁶ BO 19/10/2005

La jurisprudencia⁷ determinó que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93, de la LIG y el artículo 9, de la Ley 22.426, la inscripción del contrato de transferencia de tecnología ante la Autoridad de Aplicación constituye un requisito *"sine qua non"* para la aplicación de la reducción del 60% de la tasa impositiva a la cual estará sometido el beneficiario del exterior (tema que no admite discusión alguna como lo hemos analizado en el propio fallo "Pirelli"). Además, la omisión de la inscripción impide la deducibilidad del gasto en el balance impositivo del receptor del servicio, que efectúa el pago (sujeto local). Este, como hemos analizado en el fallo de marras, cede ante la existencia de una CDI con principio de no discriminación y un apartado específico en la materia.

La AFIP emitió la Nota Externa N° 1/2002 que expresa sobre el particular: *"a los efectos de evitar interpretaciones dispares, se aclara que los certificados de registración emitidos por el Instituto Nacional de Propiedad Industrial, en su carácter de autoridad de aplicación, tienen vigencia a partir de la fecha de la efectiva presentación de la solicitud"*. En nuestra opinión, esta aclaración tiene por virtud dar fecha cierta al certificado desde la fecha de presentación de la solicitud ante el INPI (sin necesidad de aguardar a la emisión formal del certificado, el que tiene carácter de condición resolutoria), al solo efecto de su oposición a terceros (p.ej. agentes de retención). Se infiere que la presentación y obtención del certificado con posterioridad a la vigencia del contrato no genera consecuencias con relación a las prestaciones devengadas durante el término de vigencia corrido del contrato, ello en tanto tales prestaciones estén cubiertas por el contrato amparado en el citado certificado.

Por aplicación de la LTT, en su artículo 2, se establece que los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, serán sometidos a la aprobación de la Autoridad de Aplicación. Por su parte, el artículo 9 de la mencionada Ley, establece que la falta de presentación de los actos jurídicos comprendidos en dicha ley ante la Autoridad de Aplicación 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.

Es evidente que existe una contradicción entre los dos cuerpos legales mencionados, LTT y LIG, para ello la doctrina especializada⁸ también analizó esta desinteligencia normativa y al respecto expresa que existen dos posiciones:

- *Preeminencia de la LIG sobre la LTT, según la cual el gasto por transferencia de tecnología sería deducible (con los límites del art. 146, DR) aunque el contrato no estuviera registrado en el INPI (la doctrina parece inclinarse por esta posición);*
- *Preeminencia de la LTT sobre la LIG, según la cual se aplicaría literalmente el artículo 9 de la LTT prohibiéndose absolutamente la deducción del gasto si el contrato no está registrado.*

Hoy podríamos agregar una tercera posición, la cual referiría a que se configuren en los hechos los extremos acontecidos en la causa "Pirelli".

Téngase en cuenta que la no deducibilidad opera sólo cuando no se haya efectuado la presentación del contrato para su registro ante el INPI. Es nuestra opinión que la base imponible

⁷ Causas: "Empresa Distribuidora de Energía Sur SA", CNACAF, Sala V, 18/12/2007; "HB Füller Argentina S.A.I.C.", SalaV, 21/08/2008; "PROBIAR – Productos Bituminosos de Argentina S.A.", Sala 2, 18/02/2010, entre otros.

⁸ Yemma, Juan C.; Astrada, Héctor y Palermo, Fabián: "Las transferencias de tecnología en el impuesto a las ganancias. Novedosas y controvertidas interpretaciones".

a los efectos de calcular la retención del impuesto a las ganancias en los contratos no registrados será del 90% (inciso h), del artículo 93, de la LIG). En consecuencia, la falta de presentación ante el INPI implicará la imposibilidad de deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y la oportuna retención de acuerdo con el inciso h) de dicho artículo.

Fundamos esta interpretación de acuerdo con lo prescripto en el último párrafo del artículo 151 del DR, de la LIG, cuando dice que *“si la Autoridad de Aplicación deniega la emisión del certificado, por no cumplirse debidamente dichos requisitos, será de aplicación lo dispuesto en el inciso h), del precitado artículo 93”*. **Esta norma reglamentaria es exorbitante, careciendo de razonabilidad. En efecto, la retención más la no deducción generan un efecto de doble imposición económica sobre la misma renta, situación que contradice la economía general subyacente del Impuesto a las Ganancias⁹: por un lado a través de la retención del 31,5% sobre el pago bruto y por el otro mediante la no deducción del gasto, llevando a una tasa efectiva del 66,5% sobre la ganancia bruta, elevándose al 80,98% si el prestatario se hace cargo del pago del Impuesto a las Ganancias relativo a la retención.**

En tal sentido, si indagamos en el texto vigente de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando se sancionara la Ley 22.426 (1981), cuyo artículo 9 es el que genera el problema interpretativo, dicho texto establecía el siguiente régimen de imposición a las sociedades de capital:

- a) Las sociedades de capital del artículo 63, inciso a), apartado 1 de la Ley (sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, y sociedades en comandita simple y por acciones) (actual art.69) estaban sujetas por su ganancia neta a la tasa del 33%.
- b) Asimismo, tales sociedades debían retener e ingresar el 17,50% de los dividendos o utilidades que pagaran o acreditaran: (i) a beneficiarios del exterior, (ii) a establecimientos estables radicados en el país pertenecientes a personas o entidades del exterior, (iii) a beneficiarios residentes en el país cuando no se identificaran debidamente ante la entidad emisora o el agente pagador, o (iv) a estos beneficiarios por los saldos impagos a los 60 días corridos de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

Es decir, el sistema de imposición de las sociedades de capital consistía en un impuesto a tasa proporcional sobre la ganancia neta impositiva no distribuida (33%) que se completaba con un impuesto complementario que operaba mediante la retención en la fuente sobre la porción de utilidad distribuida como dividendo (17,5%), llevando la tasa efectiva sobre las utilidades distribuidas al 44,75%.

En este contexto normativo histórico la previsión del artículo 9, de la Ley 22.426 en tanto expresa: *“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”* tenía por objeto (siendo razonable entender que lo sigue teniendo) equiparar a tales pagos a los dividendos distribuidos por sociedades de capital locales.

Es por ello lógico derivar que los pagos en infracción con el régimen de transferencia de tecnología (por falta de presentación del contrato para registro), si bien los cargos no son deducibles de la base del Impuesto a las Ganancias por imperio del artículo 9, de la Ley 22.426,

⁹ Nótese que, más allá de los cambios legislativos de los últimos años, hoy los dividendos distribuidos por sociedades de capital comprendidos en el art.69 LIG son no computables en manos de los beneficiarios (del país o del exterior) –salvo en la medida que se aplique el impuesto de igualación del art.69.1 LIG- precisamente como sistema de integración parcial del Impuesto a las Ganancias de la sociedad y el accionista (o figuras equivalentes), con el propósito de tributar un solo Impuesto a las Ganancias sobre una misma renta empresaria de origen, evitando de este modo la doble imposición económica.

no están sujetos a retención en la fuente, y es en base a este análisis lógico - histórico que puede sustentarse la tacha de ilegalidad del artículo 151 del DR de la LIG.

Respecto de las prestaciones comprendidas en el apartado 2, del inciso a), del artículo 93, de la LIG (ganancia neta presunta del 80%, esto es retención del 28%), se establece que la autoridad competente debe certificar el cumplimiento de los requisitos de la LTT, por lo cual también se exige disponer del certificado que emite la Autoridad de Aplicación en la materia.

Entendemos que si la Autoridad de Aplicación deniega la emisión del certificado por no cumplirse debidamente los requisitos que la ley establece, se aplicará lo dispuesto en el inciso h) del artículo 93 de la LIG, pero el gasto sí será deducible puesto que no se tipifica la situación normada en el artículo 9 de la LTT.

Como mencionamos, con el Dictado de la Resolución (INPI) 328/2005 se buscó limitar el ámbito de aplicación de estos contratos a la actividad productiva, incluyendo a la producción primaria, la construcción entre otras, estableciendo que se entiende como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría, 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.

Como puede observarse, la retención del 21% o del 28% (según corresponda) procederá en la medida en que se cumplimenten la totalidad de los requisitos exigidos en las normas del tributo; de lo contrario, la retención a efectuar será del 31,5%, según lo establecido en el inciso h) del artículo bajo análisis.

Es importante indicar que por aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por Argentina, las alícuotas establecidas en el artículo 93 se verán sensiblemente reducidas en la mayoría de los casos, requiriendo su aplicación un análisis específico para cada actividad prevista en los artículos de los Convenios.

Por otra parte, y vinculado con la intervención de los contratos ante la autoridad de aplicación, existe frondosa jurisprudencia con conclusiones opuestas sobre los giros de regalías en exceso de la sumas registradas al momento de intervenir los contratos ante la autoridad de aplicación. Fue en esta materia donde el Fisco trató de encontrar el vehículo adecuado para generar determinaciones y sanciones invocando la no deducibilidad de las regalías abonadas cuando las mismas excedían los valores registrados ante al INPI.

Si bien, en un principio, la jurisprudencia estaba dividida, finalmente se concluyó que con relación a los pagos en exceso efectuados por un contribuyente durante la vigencia de un contrato, no debería merecer objeción desde el punto de vista fiscal, dado que el artículo 8, de la LTT, hace referencia a una estimación de pagos a efectuarse, por tener mero carácter informativo los montos involucrados en dichos contratos. El monto contractual no está dentro de los requisitos exigidos por la normativa aplicable. Fue así que la Corte Suprema de Justicia¹⁰ destacó que el monto contractual no está incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal de los pagos en cuestión.

No podemos dejar de mencionar el requisito de la efectiva prestación de los servicios, que genera la obligación de que al momento de efectuarse los pagos de dichos servicios, los mismos deberían haberse realizado. La no recepción del servicio, obligará a las empresas receptoras a no deducir los importes respectivos al cierre del período fiscal de que se trate, a los fines de la

¹⁰ Causa: Oleoducto Trasandino Argentina S.A., CSJN, 8/04/2008.

liquidación del impuesto, difiriendo su deducibilidad al momento en que los servicios son efectivamente recibidos.

Resulta por demás necesario que las empresas que procedan a deducir como gasto de su declaración jurada generen los elementos probatorios de la recepción de los servicios de sus vinculadas. Ya que esto limitará las acciones del Fisco para imputar las deducciones.

Limitaciones a la deducibilidad. Gastos por Asesoramiento Técnico Financiero o de Otra índole.

La LIG, en el inciso e) del artículo 88, establece que *“las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior, en los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación...”*.

Por su parte, el artículo 146, del DR, de la LIG, determina que *“a efectos de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 88 de la ley, el importe a deducir en concepto de honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior, no podrá exceder alguno de los siguientes límites:*

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

El último párrafo de este artículo establece que *“cuando el pago de las prestaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 93 de la ley, comprenda retribuciones por asesoramiento técnico y otras remuneraciones contempladas en el presente artículo, deberá efectuarse la separación pertinente a fin de encuadrarlas en las disposiciones precedentes...”*.

En cuanto al asesoramiento técnico, estamos frente a un concepto carente de definición legal y de cuestionable definición jurisprudencial. Los elementos que hacen al asesoramiento técnico son: labor intelectual de quien los presta, con presencia física o no en el país, donde el prestador no queda obligado por los resultados obtenidos por parte del prestatario, debiendo existir un informe escrito. Abundante jurisprudencia administrativa lo ha definido:

- *“Atento a la índole de la prestación, consistente en un servicio de consultoría llevado a cabo por una persona física de nacionalidad extranjera cuya tarea se verá reflejada finalmente en un informe y su utilización económica podría ser de aplicación a las bolsas argentinas, la misma debe ser considerada como un “asesoramiento técnico” recibido del exterior y encuadrado en las previsiones del artículo 12, de la Ley de Impuesto a las Ganancias¹¹”.*
- *“Los servicios prestados desde el exterior, integrantes del conjunto de tareas destinadas a garantizar, estructurar y organizar la financiación, por parte de un grupo de bancos extranjeros, de un proyecto a realizarse en el país, constituyen asesoramiento técnico en los términos del artículo 12, de la ley del Impuesto a las Ganancias¹²”.*

¹¹ Dictamen (DAT) 10/2007, 9/3/2007.

¹² Dictamen (DAT) 2/2006, 13/01/2006. En contra de este criterio se alza la jurisprudencia en el fallo: “Hidroeléctrica El Chocón S.A.” citado en nota 6.

- *“Revistiendo esas tareas las particularidades propias del asesoramiento técnico (labor intelectual traducida en un consejo, informe, instrucción, enseñanza, etc.) le son de aplicación las disposiciones del artículo 62, inciso 1), de la ley 11.682 (t.o. 1960) para los honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior¹³”.*
- *“En dicha jurisprudencia se analizó detenidamente el alcance del concepto “asesoramiento técnico”, expresándose que el mismo está caracterizado por la existencia de una labor intelectual de quien lo presta: “...consejo, instrucción, advertencia, indicación, enseñanza, etc., que permita la aplicación de sus mayores conocimientos o experiencias sobre determinado tema...”. Asimismo, se afirmó que: “...también la confección de planos y especificaciones entran dentro del concepto de asesoramiento, tal como se lo entiende en el uso común del término, ya que los mismos son consecuencia de los estudios practicados e integran la labor técnica total realizada¹⁴”.*

Con relación a la modalidad de pago de la asistencia técnica contratada, Vicchi¹⁵ expresa que *“surge de manera aún más manifiesta la insistencia en tomar la forma de pago convenida para la retribución de las respectivas prestaciones como característica esencial que concierne a su correcto encuadramiento tributario, cuando la citada norma legal dispone que la transferencia de conocimientos técnicos que se verifica mediante prestaciones de tracto sucesivo o que se retribuyan mediante una regalía sobre el precio de venta neto o volumen de producción de los productos o servicios licenciados, o la verificada a partir de necesidades generales o indeterminadas o eventuales, en el momento de suscribirse el acuerdo no podrán encuadrar en el concepto de asistencia técnica, ingeniería o consultoría...”*.

Concluye el prestigioso autor con relación a la definición de “asesoramiento técnico” que *“... el asesoramiento debe ser el fruto de un esfuerzo creativo, el que se va a plasmar en consejos, advertencias, transmisión de know-how, con prescindencia que tal esfuerzo creativo se haya generado por la demanda exclusiva del que solicita el asesoramiento en el país o que el mismo surja de la acumulación de conocimientos o experiencias de quienes lo prestan, los cuales pueden resultar de utilidad indistintamente a demandantes del país o del extranjero...”*.

Limitación a la Deducibilidad de Retribuciones de Marcas y Patentes.

El artículo 88 inciso m) de la LIG establece que no son deducibles *“...Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación”*. Por su parte, el artículo incorporado a continuación del artículo 146 del DR de la LIG establece: *“...a efectos de lo dispuesto por el inciso m) de artículo 88 de la ley, sólo será deducible el OCHENTA POR CIENTO (80%) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones establecidas en el último párrafo del artículo 18 de la ley...”*.

No podemos dejar de mencionar que en virtud de la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición firmados por Argentina y que contengan la cláusula de “no discriminación”, analizada en el fallo “Pirelli” se permite a sus beneficiarios no aplicar esta limitación. En lo que respecta a las regalías, se dispone (en general) que las regalías abonadas por un residente de un Estado contratante a un sujeto residente de otro Estado contratante, no podrán ser objeto de un tratamiento menos favorable que el que correspondería dispensar a los pagos realizados a un sujeto residente del primer Estado.

¹³ Dictamen (DGI) S/N, 24/05/1963.

¹⁴ Dictamen (DATJ – DGI) 105/1973, 16/11/1973.

¹⁵ Juan Carlos Vicchi. “Revista La Información”. T. L VIII. Página1077.

Limitación a la Deducibilidad de Gastos Facturados por Casas Matrices o Sujetos Vinculados.

Podemos mencionar dos antecedentes jurisprudenciales en el orden nacional vinculados con la no deducibilidad de gastos facturados por casas matrices, a saber:

- **Citibank NA¹⁶** – donde los jueces fallaron en contra del contribuyente negando la repetición impetrada por la entidad bancaria, no admitiendo la deducción en los balances impositivos de sumas correspondientes a la cuenta "Gastos de Administración y Supervisión" que le fueran debitadas mensualmente por su casa matriz, por la parte proporcional de los gastos realizados en EE.UU. No se pudo probar que los gastos que se pretendían deducir estuvieran vinculados con la obtención de renta en el país.

Paralelamente los informes periciales, arrojaban las siguientes conclusiones: *"...los gastos que origina la documentación referida no constituyen gastos para mantener y conservar el rédito de fuente argentina, sino que, como lo expresa el perito designado de oficio, se trata de instrumentos que rigen la relaciones casa matriz-sucursales en todo lo que se refiere a políticas, directivas, mecanismo de información y controles. Toda esa documentación a estar a lo expresado en la pericia por el perito de la actora y el tercero, tiende a asegurar la dependencia de las sucursales respecto de la casa matriz mediante un accionar uniforme y a fin de optimizar los resultados en orden a los objetivos de la casa matriz, que no necesariamente deben entenderse como tratando de obtener, mantener y conservar el rédito de fuente argentina..."*. Podemos concluir que parece evidente que se trata de servicios para el accionista que no responden a la necesidad de la empresa local para obtener ganancias de fuente argentina.

- **J. Walter Thompson S.A.¹⁷**, el reclamo del Fisco se funda en no permitir la deducibilidad por parte del contribuyente de las erogaciones realizadas por su casa matriz en el exterior que serían "presuntamente" necesarias para el desarrollo de sus actividades gravada. El contribuyente local pretende otorgarle validez fiscal (mediante su deducción como gasto) al instrumento que la casa matriz le dirige con el nombre de "advice" (aviso) a fin de documentar internamente el reembolso de aquellas sumas a su matriz. Los gastos impugnados por el Fisco se originarían en la provisión de información y asistencia técnica en materia publicitaria y de relaciones públicas brindada por la empresa matriz J. Walter Thompson Company.

Resulta notorio en esta jurisprudencia la falta de elementos probatorios que permitirían a la contribuyente local la deducibilidad de los gastos incurridos en el exterior. No pudiendo demostrar la actora que se trata de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar rentas gravadas. Entendemos que una buena prueba, así como comprobantes que cumplan con los mínimos requisitos de identificación, un contrato entre las partes donde se detalle qué gastos se van a reconocer, el hecho de haber adjuntado copia de los comprobantes en que incurrió la casa matriz constituyen elementos que dan indicio de certeza y que el Fisco local debería aceptar.

¹⁶ Citibank NA c/Fisco Nacional (DGI) s/repetición Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal –Sala I 08/08/1985.

¹⁷ J Walter Thompson Argentina S.A.c/DGI Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala I 24/08/2006.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **CABA. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. R. (AGIP) 939/2013.** Recordamos que a partir del 1/11/2016 se amplió el régimen general de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicando el criterio de “actividad” en lugar de territorialidad y ampliando la cantidad de agentes de recaudación, los cuales, a partir de ahora, pasan a ser pasibles de retenciones y percepciones, sin haberse establecido un régimen de morigeración de alícuotas razonable. Recomendamos la lectura del nuestro Informe N° 24, al cual se puede acceder en nuestro sitio web www.cfrconsultores.com. Al mismo se le debe agregar el análisis de la **R. (AGIP) 486/2016 (BO 21/10/2016)**, tratada en el presente.

- ✓ **Ley de Fomento PyME (27.264).** Más allá de la novedad de la R. (S.E. y P. y M.E) 123/2017 (BO 28/04/2017), es importante mencionar que en las últimas semanas se publicitó, por distintos medio, el link para poder acceder al “Certificado PyME” ante la falta de funcionamiento del servicio “Trámites a Distancia” en el sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Además, también se remitió por distintos medios planillas en Excel para poder exportar las declaraciones juradas requeridas para hacer uso de los beneficios del Título III de la Ley.