



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

TALLER DE TESIS II

**TRABAJO FINAL INTEGRADOR DE
ESPECIALIZACIÓN**

Tributación en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado de operaciones de importación y exportación de servicios en Argentina

AUTOR: FRANCISCO SCHWEIZER

TUTOR: SARA TELIAS

DICIEMBRE 2018



INDICE

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | INTRODUCCION | 4 |
| 2 | ACERCA DE LA GLOBALIZACION | 4 |
| 3 | CONCEPTO DE IMPORTACION Y EXPORTACION DE SERVICIOS..... | 7 |
| 4 | IMPUESTO A LAS GANANCIAS | 8 |
| 4.1 | Residencia | 9 |
| 4.2 | Fuente..... | 10 |
| 4.2.1 | Presunciones de fuente argentina | 10 |
| 4.3 | Tratamiento de los servicios en el impuesto | 17 |
| 4.3.1 | Residentes argentinos que prestan servicios a sujetos del exterior | 17 |
| 4.3.2 | Beneficiarios del exterior que prestan servicios en o hacia Argentina..... | 18 |
| 4.4 | Régimen de Precios de Transferencia..... | 31 |
| 4.4.1 | Régimen local | 33 |
| 4.4.2 | Métodos admitidos | 34 |
| 5 | IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | 36 |
| 5.1 | Objeto del impuesto | 36 |
| 5.2 | Sujeto del impuesto..... | 37 |
| 5.3 | Importación de servicios | 38 |
| 5.3.1 | Utilización y explotación efectiva | 39 |
| 5.3.2 | Liquidación e ingreso del gravamen..... | 40 |
| 5.3.3 | Servicios digitales..... | 42 |
| 5.4 | Exportación de servicios | 44 |
| 5.4.1 | Calificación de las exportaciones de servicios | 45 |
| 5.4.2 | Régimen de recupero de IVA para exportadores..... | 47 |
| 5.5 | Responsable sustituto..... | 53 |



| | | |
|-----|---|----|
| 6 | CONCLUSIONES | 55 |
| 7 | MARCO NORMATIVO..... | 59 |
| 7.1 | Leyes | 59 |
| 7.2 | Resoluciones administrativas..... | 59 |
| 8 | BIBLIOGRAFIA..... | 60 |
| 8.1 | Jurisprudencia | 60 |
| 8.2 | Doctrina..... | 61 |
| 8.3 | Interpretaciones de los órganos de aplicación | 63 |
| 9 | ANEXO – PALABRAS CLAVES | 65 |



1 INTRODUCCION

En toda operación existen implicancias impositivas a tener en cuenta, y el ámbito internacional no es una excepción. Hay múltiples cuestiones que deben analizarse y ser consideradas a la hora de incursionar en esta materia. Mediante el presente trabajo se efectuará un análisis sobre el tratamiento impositivo que corresponde otorgarle en el Impuesto a las Ganancias (ley n° 20.628 T.O. 1997 y sus modificaciones) y en el Impuesto al Valor Agregado (ley n° 20.631 T.O. 1986 y sus modificaciones) a las operaciones de importación y exportación de servicios en Argentina, con el ánimo de que pueda serle de utilidad al lector como herramienta de análisis y planificación, a la vez que pueda servir como base a colegas para el desarrollo y estudio de casos específicos.

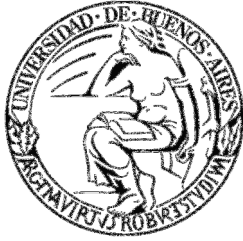
2 ACERCA DE LA GLOBALIZACION

La globalización ha modificado la forma en la que se ven y desarrollan los negocios. Provoca que el mundo avance, siendo necesarias la mejora y adaptación continua a los nuevos paradigmas y esquemas de mercado. Ya no alcanza con ser solo un buen administrador, se requiere pro actividad y gran dinamismo para hacerle frente a las nuevas adversidades y lograr un crecimiento sustentable a largo plazo, por medio del uso eficiente y explotación inteligente de este nuevo suceso.

En palabras de Guttal Shalmali¹ (2007), la globalización trae aparejada:

Una variedad de cambios económicos, culturales, sociales y políticos que han dado forma al mundo en los últimos 50 años, desde la muy celebrada revolución de la tecnología de la información a la disminución de las fronteras nacionales y geo-políticas en la cada vez mayor circulación transnacional de bienes, servicios y capitales. La creciente

¹ Guttal, S. (2007). Globalización. Desarrollo en práctica, vol. 17 n° 4/5. Recuperado de https://www.jstor.org/stable/25548249?seq=1#page_scan_tab_contents.



homogeneización de los gustos de los consumidores, la consolidación y expansión del poder corporativo, el fuerte aumento de la riqueza y la pobreza, la “McDonaldisation” de los alimentos y la cultura, y la creciente ubicuidad de las ideas democráticas liberales, de una u otra manera, se atribuyen a la globalización (p. 523).

Sergio Carbone² (2015) ha dicho: “La globalización es un hecho y, con el comercio mundial, se presenta de manera cada vez más frecuente la necesidad de trasladar las actividades al exterior...”.

Pero todo cambio genera nuevas oportunidades, las cuales deben ser aprovechadas. De este modo, puede observarse como la globalización provoca que el acceso a nuevos mercados se vea ampliamente facilitado, generando así una apertura del comercio internacional.

Con ello, la concreción de nuevos comercios y negociaciones entre los distintos países es un hecho. Es aquí donde las compañías locales deben prestar especial atención, ya que la incursión en el plano internacional más que una opción, comienza a ser una oportunidad.

Bajo el mencionado contexto, en los últimos años han comenzado a incrementarse notoriamente las operaciones que las distintas compañías argentinas realizan con empresas o sujetos del exterior. A modo de ilustración, a continuación se detallan las cifras de la balanza comercial Argentina para los últimos 30 años:

² Carbone, S. (2015). Pérdida de Residencia en Territorio Argentino conforme Normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Ecolink. Recuperado de <https://www.econlink.com.ar/perdida-residencia-territorio-argentino-conforme-normas-ley-del-impuesto-ganancias>.



Balanza Comercial Argentina. Años 1988-2017

| Años | Exportación | Importación | Saldo |
|-----------------------------|-------------|-------------|------------|
| Miles de dólares corrientes | | | |
| 1988 | 9.134.812 | 5.321.565 | 3.813.247 |
| 1989 | 9.579.271 | 4.203.194 | 5.376.077 |
| 1990 | 12.352.532 | 4.076.665 | 8.275.867 |
| 1991 | 11.977.785 | 8.275.271 | 3.702.514 |
| 1992 | 12.234.949 | 14.871.754 | -2.636.805 |
| 1993 | 13.117.758 | 16.783.513 | -3.665.755 |
| 1994 | 15.839.213 | 21.590.255 | -5.751.042 |
| 1995 | 20.963.108 | 20.121.682 | 841.426 |
| 1996 | 23.810.717 | 23.761.809 | 48.908 |
| 1997 | 26.430.855 | 30.450.184 | -4.019.329 |
| 1998 | 26.433.698 | 31.377.360 | -4.943.662 |
| 1999 | 23.308.635 | 25.508.157 | -2.199.522 |
| 2000 | 26.341.028 | 25.280.486 | 1.060.542 |
| 2001 | 26.542.726 | 20.319.580 | 6.223.146 |
| 2002 | 25.650.599 | 8.989.546 | 16.661.053 |
| 2003 | 29.938.752 | 13.850.772 | 16.087.980 |
| 2004 | 34.575.735 | 22.445.280 | 12.130.455 |
| 2005 | 40.386.763 | 28.686.890 | 11.699.873 |
| 2006 | 46.546.202 | 34.153.683 | 12.392.519 |
| 2007 | 55.980.308 | 44.707.464 | 11.272.844 |
| 2008 | 70.018.838 | 57.462.452 | 12.556.386 |
| 2009 | 55.672.098 | 38.786.269 | 16.885.829 |
| 2010 | 68.174.440 | 56.792.577 | 11.381.863 |
| 2011 | 82.981.086 | 73.960.671 | 9.020.415 |
| 2012 | 79.982.381 | 67.974.214 | 12.008.167 |
| 2013 | 75.962.976 | 74.441.800 | 1.521.176 |
| 2014 | 68.404.347 | 65.736.069 | 2.668.278 |
| 2015 | 56.783.953 | 60.203.036 | -3.419.083 |
| 2016* | 57.879.358 | 55.910.823 | 1.968.535 |
| 2017* | 58.384.195 | 66.899.304 | -8.515.109 |

* Dato provisorio.

Fuente: INDEC.

Datos actualizados a febrero de 2018.

Como puede observarse, las importaciones y exportaciones se incrementaron más de cuatro veces desde 1988 en adelante.

Lo que se intenta mostrar con esto, es que las prácticas internacionales ya no son algo ajeno a las empresas argentinas, sino que se volvieron un punto fundamental y muchas veces necesario para toda compañía, a fin de progresar y mantener un crecimiento sostenido en el tiempo.



3 CONCEPTO DE IMPORTACION Y EXPORTACION DE SERVICIOS

El concepto de importación o exportación de servicios no se encuentra definido en la ley de Impuesto a las Ganancias ni en la ley del Impuesto al Valor Agregado.

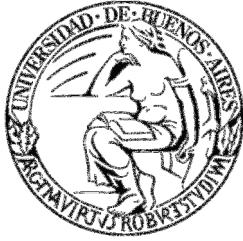
Por su parte, el Código Aduanero en su artículo 9 expone que importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero, mientras que exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero. Seguidamente, en el artículo 10 define qué se entiende por mercadería, detallando que, a los fines del Código, se trata de todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. Asimismo, considera igualmente como si se tratara de mercadería, a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país.

Esta última situación, es la que informalmente se define como importación de servicios. Ahora bien, por contraposición puede definirse asimismo el término exportación de servicios como aquellas locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Cabe destacar que la ley de Presupuesto General de la Administración Nacional para el ejercicio fiscal 2019, en su artículo 80 pretende incorporar en el mencionado artículo 10 del Código Aduanero, el concepto de exportación de servicios definiéndolo tal y como lo detallamos en el párrafo anterior.

En síntesis, cuando hablemos de una importación o exportación de servicios vamos a estar refiriéndonos a:

- **Importación de servicios:** locación o prestación de servicios realizada en el exterior, pero cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en Argentina.
- **Exportación de servicios:** locación o prestación de servicios realizada en Argentina pero cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.



No obstante, en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, debe hacerse un considerando aparte. En este impuesto, la definición de importación y exportación de servicios como se ha hecho precedentemente no resulta comprensiva de los elementos esenciales que configuran el nacimiento de la obligación. De este modo, a lo que debe prestársele atención al momento de analizar en el Impuesto a las Ganancias el impacto que posee una operación que involucra servicios, es el lugar de realización del acto o actividad susceptible de producir beneficios.

En función a lo expuesto, al estudiar las implicancias impositivas en este último tributo, se efectuará la siguiente diferenciación:

- **Residentes argentinos que prestan servicios a sujetos del exterior:** comprende aquellas prestaciones de servicios realizadas por sujetos residentes en Argentina dentro de los límites de la República o directamente en el exterior, para sujetos que no residan en el país.
- **Beneficiarios del exterior que prestan servicios en o hacia Argentina:** comprende aquellas prestaciones de servicios realizadas dentro de los límites de la República por sujetos no considerados residentes en Argentina, así como los servicios que tales sujetos presten desde el exterior a residentes del país.

4 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, al realizarse operaciones transnacionales hay dos cuestiones fundamentales a las cuales debe prestársele atención para determinar cómo debe tributar la operación en cuestión: la residencia y la fuente.

Definiendo estas dos cuestiones, puede efectuarse un primer encuadre de la operación, para luego continuar con su análisis y tratamiento.



4.1 Residencia

El artículo 1 de la ley de Impuesto a las Ganancias establece que los sujetos residentes en Argentina tributan el gravamen de acuerdo al criterio de renta mundial, es decir se los grava tanto por sus ganancias de fuente argentina como de fuente extranjera; mientras que los sujetos no residentes en Argentina tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina.

Con lo cual como primer punto, deviene esencial determinar en qué situación se encuentra el sujeto en cuestión: si el sujeto local se halla en carácter de prestador de un servicio a un sujeto residente en el exterior, o por otro lado, si es el prestatario de un servicio que brinda un sujeto del exterior.

En el primer caso se estaría frente al escenario detallado en el apartado anterior como **residentes argentinos que prestan servicios a sujetos del exterior**. Aquí, al ser el sujeto que obtiene la renta residente en Argentina, la ganancia que obtenga se encontrará sujeta a gravamen. Lo relevante será determinar su inclusión como renta de fuente argentina o extranjera, debido a la factibilidad o no de poder computar contra dicha ganancia los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior.

El segundo caso se correspondería con el escenario titulado **beneficiarios del exterior que prestan servicios en o hacia Argentina**. Las operaciones que encuadren aquí podrían o no someterse a gravamen, ya que como el sujeto que obtiene la renta no es residente en Argentina, no tributará por sus ganancias de fuente extranjera. En este punto es donde comienza a cobrar aún mayor importancia la segunda variable referida a la fuente. Como menciona Jorge Asiain³ (2000), “el elemento básico de este tratamiento impositivo es determinar si la operación genera renta de fuente argentina y en qué tipo de renta encuadra para ponderar la ganancia gravada”.

³ Asiain, J. H. (2000). Comercio electrónico. Operaciones internacionales. Errepar.



4.2 Fuente

Al definir el concepto de fuente, la ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 5 expone que, como regla general y sin perjuicio de las disposiciones especiales, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de ella, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones ni el lugar de celebración de los contratos.

De lo expuesto puede señalarse que, en lo que respecta a servicios, se entiende que existe fuente argentina cuando el mismo es prestado o realizado dentro del ámbito de la República Argentina, con prescindencia del domicilio o residencia del sujeto interviniente.

Con lo cual, los servicios que presten residentes argentinos a sujetos del exterior serán de fuente argentina siempre que los mismos sean realizados dentro del territorio de la Nación. Caso contrario, se estaría frente a ganancias de fuente extranjera.

Para el caso de los servicios prestados por beneficiarios del exterior, si los mismos fuesen realizados dentro de la República Argentina, se encontrarían sujetos a gravamen. En cambio, de efectuarse tales prestaciones en territorio extranjero, en principio no deberían someterse a imposición por el impuesto argentino, según al criterio esbozado precedentemente.

Ahora bien, tal criterio es la regla general. No obstante ello, existen excepciones a dicha regla en las cuales la normativa argentina presume la existencia de fuente argentina, a pesar de prestarse los servicios íntegramente en territorio extranjero.

4.2.1 Presunciones de fuente argentina

Como se ha detallado, la ley del Impuesto a las Ganancias extiende la concepción de fuente argentina a determinados hechos o actividades que suceden fuera del ámbito de la República Argentina. En este sentido, mediante los artículos 9 a 13 de la ley, se articulan una serie de



presunciones de fuente argentina, las cuales constituyen excepciones al criterio general establecido en el artículo 5 de la norma.

Ver en detalle cada uno de ellos conllevaría un análisis demasiado extenso, al cual no se pretende someter a los lectores y escapa al fin del presente trabajo. Con lo cual, en lugar de ello procederemos a efectuar un breve detalle de dichos casos, centrándonos en aquellos que se consideran más controvertidos y recurrentes, como ser el asesoramiento y la asistencia técnica.

- Artículo 9: refiere a transportes internacionales, se trate de pasajeros o de cargas. Efectúa una distinción dependiendo el lugar de radicación de la empresa prestadora del servicio. De encontrarse la compañía constituida o radicada en Argentina, la ganancia obtenida por la misma será íntegramente de fuente argentina. Por otro lado, para compañías del exterior, en líneas generales se establece una presunción de ganancia neta de fuente argentina del 10% del importe bruto de los fletes o de las sumas pagadas, este último caso para armadores por fletamentos a tiempo o por viaje. Asimismo, para aquellas compañías que se dedican al negocio de contenedores, el porcentaje de ganancia neta de fuente argentina se presume en un 20% del importe bruto.
- Artículo 10: de aplicación para las agencias de noticias internacionales que las proporcionan a sujetos de Argentina, mediante una retribución. Se presume en estos casos, una ganancia neta del 10%.
- Artículo 11: para el caso de seguros o reaseguros, cuando se cubran riesgos en Argentina o que recaigan sobre personas residentes en el país al momento de celebrarse el contrato respectivo, se presume que tales ingresos son de fuente argentina. Si hubiese cesiones a compañías del extranjero, se presume sin admitir prueba en contrario, que el 10% de las primas cedidas constituyen ganancias neta de fuente argentina.

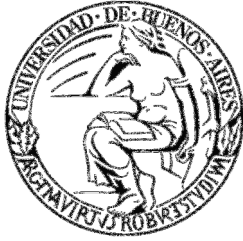


- Artículo 12: este artículo se divide en dos partes. En la primera refiere a las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos de entidades de Argentina, que actúen en el extranjero. En la segunda, hace referencia a los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (para mayor detalle ver el apartado siguiente 4.2.1.1 “Asesoramiento técnico”). En ambos casos, tales rentas se presumen de fuente argentina.
- Artículo 13: comprende los ingresos obtenidos por parte de productores, distribuidores o intermediarios producto de la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior, cualquiera fuera el medio utilizado. Sin admitir prueba en contrario, se presume que el 50% del precio pagado a tales sujetos constituye ganancia neta de fuente argentina.

Nótese que en determinados casos, además de disponerse las situaciones en las cuales se presumen operaciones de fuente argentina, se incluyeron los porcentajes de la ganancia neta presunta, determinando así la base imponible del impuesto. Vale destacar, que en aquellos casos en los cuales no se detalló dicho porcentaje, deberá determinarse el mismo por medio de aplicación del artículo 93 del norma (para mayor detalle ver el apartado 4.3.2.1 “Determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto”).

4.2.1.1 *Asesoramiento técnico*

Dada la habitualidad y controversia que presenta el encuadre de este tipo de servicios, se ha decidido ahondar en el análisis sobre los mismos. La problemática se presenta debido a que no existe dentro del texto de la ley del Impuesto a las Ganancias, una definición de que se entiende por asesoramiento técnico. Por lo tanto, debe recurrirse a lo detallado por otras normas, la doctrina y la jurisprudencia.



Según lo describen los comentarios al modelo del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos⁴ (OCDE), en el servicio de asistencia técnica una de las partes asume por sí misma el deber de aplicar sus habilidades y conocimientos especiales para ejecutar un trabajo a pedido de otra.

Por otro lado, el artículo 5° de la Resolución P-328 del Instituto Nacional de Propiedad Intelectual (INPI), dispone que:

Se entenderá 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 esta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte, 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....

Por su lado, la doctrina local ha definido el término de asistencia técnica como aquel por el cual la empresa asistente se obliga a poner al servicio de la otra parte – además de conocimientos y experiencia – su colaboración mediante personal altamente especializado, y a prestar el concurso técnico necesario para la producción, asumiendo así una obligación de hacer que conlleva la producción de un resultado.⁵

⁴ OCDE. (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.

⁵ Levene, C. El contrato de gerenciamiento. Consecuencias impositivas. Asistencia técnica. T. LIX-B, pág. 7. Rajmilovich, D. M. y Yemma, J. C. (2015). El retorno a la senda correcta. A propósito de los gastos en el exterior. Errepar.



En lo que respecta a la opinión del Tribunal Fiscal de la Nación, en una de sus causas⁶ (2015) ha definido a este concepto como:

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

En la causa Hidroeléctrica el Chocón el Tribunal Fiscal⁷ (2007) sostiene que para existir asesoramiento técnico debe producirse “transmisión de conocimiento o experiencias necesarias para la toma de decisiones vinculadas con una actividad económica en el país”. Por otro lado, en la misma causa, la Cámara⁸ (2010) indica que tal concepto significa la transmisión de “conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sean antecedente temporal” [...] “de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país”.

Por lo antedicho, a fin de encuadrar un servicio como de asesoramiento técnico (y por ende someterlo a gravamen en el impuesto), debiera existir una transmisión de conocimientos científicos o empíricos por parte del prestador del servicio al receptor del mismo. No obstante, ha habido antecedentes en los cuales los servicios en cuestión no respetaron tales condiciones e igualmente se consideró que los mismos constituían asesoramiento técnico.

⁶ Gobierno de la Provincia de Mendoza – Tesorería Gral. De la Provincia, Tribunal Fiscal de la Nación - Sala D 18/03/2015.

⁷ Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ Apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, 08/03/2007.

⁸ Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ Apelación, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 23/12/2010.



De este modo, en la causa Aerolíneas Argentinas⁹ (2008) se analizó el tratamiento tributario a otorgarle a los pagos por el procesamiento de reservas en el sistema informático “Amadeus”. Cabe destacar que dicho sistema se encontraba y el procesamiento se realizaba íntegramente en el exterior. Al respecto, tanto el Tribunal Fiscal como la Cámara realizaron una interpretación más que extensiva del hecho imponible, no aplicando el artículo 12° de ley del Impuesto a las Ganancias, sino el artículo 5°. De esta manera sostuvieron que, más allá de prestarse el servicio en el exterior, su utilización económica era en Argentina, con lo cual consideraron gravado tal servicio de procesamiento.

Similar al anterior, en el caso Austral Líneas Aéreas¹⁰ (2009), la Cámara también concluyó que se encontraba en presencia de un servicio utilizado económicamente en Argentina, importando ello la generación de fuente argentina en la operatoria, y su consecuente sujeción a tributación en el Impuesto a las Ganancias.

Al respecto, como hemos mencionado anteriormente, la utilización económica no debería de importar en lo que es servicios, sino que tal criterio debería seguirse solamente para el caso de bienes. Dicho esto, gran parte de la doctrina no comparte la decisión de la Cámara en estas causas.

En este sentido, Keiniger¹¹ (2008) expresó que no comparte tal razonamiento, indicando que:

Si la operatoria calificara como “servicio”, sería irrelevante el lugar de su “utilización económica”, y solo podría generar ganancias de fuente argentina si tal servicio (i) se

⁹ Aerolíneas Argentinas SA, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 05/02/2008.

¹⁰ Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 02/06/2009.

¹¹ Keiniger, W. (2008). Beneficiarios del exterior y fuente argentina: algunas consideraciones a la luz de reciente jurisprudencia. Errepar.



prestara en Argentina, o (ii) se prestara en el exterior, pero calificara como “asistencia técnica.

Gebhardt y Malvitano¹² (2014) también critican esta sentencia, indicando que “solo podría aplicarse el gravamen de mediar una modificación expresa del régimen legal que abarcara como rentas de fuente argentina los servicios prestados desde el exterior”.

También Locurscio¹³ (2014) critica esta decisión, exponiendo que genera “profundas inquietudes sobre la base legal que sustentaría este criterio”.

Mismo Gotlib y Vaquero¹⁴ (2009), enunciaron que “este razonamiento tiene varios puntos débiles al confundir una regla general con una particular y el servicios con su objeto”.

Julián Martín¹⁵ (2008) señaló que:

Lo que, en nuestra opinión, genera un exceso interpretativo que viola el principio de legalidad es que la asistencia técnica que se pretende imputar no está comprendida dentro de la definición de fuente argentina antes mencionada.[...] No interesa determinar la utilización económica de un servicio cuando no se genera ganancia de fuente argentina. Pretender la tributación sería crear tributos por extensión analógica.

A pesar de las críticas a los fallos citados, los mismos constituyen antecedentes en la materia, y deben necesariamente ser tenidos en cuenta a fin de analizar este tipo de casos, ya que exponen y dan a conocer la opinión y posible interpretación que la autoridad fiscal pueda realizar.

¹² Gebhardt, J. y Malvitano, R. H. (2014). Transcendentes (y muy preocupantes) fallos de la Corte. Errepar.

¹³ Locurscio, A. P. (2014). Criterios generales de determinación de la fuente en los servicios. Errepar.

¹⁴ Gotlib, G. y Vaquero, F. M. (2009). *Aspectos internacionales de la tributación argentina*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

¹⁵ Martín, J. A. (2008). Asistencia técnica. Preocupante opinión fiscal. Errepar.



Otro punto importante a considerar, es la limitación en la deducción como gasto que establece el artículo 88 de la ley de Impuesto a las Ganancias y el artículo 146 de su decreto reglamentario. En este sentido, disponen que 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 puede exceder alguno de los siguientes límites:

- el 3% de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento.
- el 5% del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

4.3 Tratamiento de los servicios en el impuesto

Tras haberse definido los conceptos esenciales a fin de identificar cada situación y efectuar así un primer encuadre de la operatoria, se procederá ahora a describir cómo debe tributarse y las consideraciones que deben tenerse en cuenta para cada supuesto.

4.3.1 Residentes argentinos que prestan servicios a sujetos del exterior

En este título se analizará el caso de un sujeto local que presta un servicio a un sujeto del exterior, ya sea en el territorio argentino o directamente en el exterior.

Como ya hemos indicado, siempre y cuando no se trate de operaciones o sujetos exentos del gravamen, estas transacciones se encontrarán sujetas al impuesto, debiendo confeccionarse e incluirse tales rentas en la declaración jurada anual del Impuesto a las Ganancias que tal sujeto presente. Al momento de efectuar la misma, lo relevante será determinar si dichas rentas serán declaradas como de fuente argentina o de fuente extranjera.

Considerando lo expuesto en los puntos anteriores puede señalarse que, en principio, todos los servicios prestados en la República Argentina serán de fuente argentina. Por otro lado, aquellos servicios prestados en territorio extranjero, serán considerados como de fuente extranjera. Se aclara el término “en principio” debido a que de tratarse de alguno de los



servicios detallados en el apartado 4.2.1. “Presunciones de fuente argentina”, deberá respetarse lo allí indicado.

La razón por la cual deben segregarse las rentas de fuente argentina de las de fuente extranjera, es fundamentalmente debido al cómputo de los créditos impositivos que puede efectuarse en uno u otro caso.

En lo que respecta a las ganancias de fuente argentina, ya bien sabemos los créditos impositivos que pueden computarse (anticipos ingresados, retenciones y percepciones sufridas – incluso aduaneras –, impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, etc.). Ahora bien, el límite se encuentra en relación al crédito por impuestos análogos pagados en el exterior (tax credit). De este modo, el artículo 1 de ley del Impuesto a las Ganancias enuncia que los sujetos residentes de Argentina podrán computarse como pago a cuenta del impuesto las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, pero hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancias obtenidas en el extranjero.

Dicho esto, las retenciones efectivamente pagadas en el exterior por impuestos análogos al Impuesto a las Ganancias, solamente podrán computarse contra ganancias de fuente extranjera y sin la posibilidad de generar un saldo a favor del contribuyente.

En caso de no poder computarse la totalidad del impuesto análogo en un determinado período fiscal, el mismo podrá computarse durante los próximos cinco períodos fiscales.

En función a lo expuesto, puede observarse la importancia de discriminar correctamente los ingresos entre las distintas fuentes, de manera de poder computar los créditos fiscales correspondientes, y evitar la caducidad y pérdida de los mismos.

4.3.2 Beneficiarios del exterior que prestan servicios en o hacia Argentina

En esta sección se analizará el caso de sujetos no residentes en Argentina que prestan servicios dentro de los límites del territorio de la Nación, o desde el exterior hacia el país.



A tales sujetos la norma los define en el último párrafo del artículo 91 como beneficiarios del exterior. De este modo, la ley señala al beneficiario del exterior como aquel que percibe sus ganancias en el extranjero, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acredita residencia estable en el mismo.

Dicho artículo expone asimismo que cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior, corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), con carácter de pago único y definitivo, el 35% sobre tales beneficios.

Como puede observarse, la normativa establece que los beneficiarios del exterior tributarán el gravamen por medio de retenciones de carácter único y definitivo, es decir liberando al sujeto de su obligación fiscal. El hecho de interponer la obligación de recaudación al sujeto pagador local, puede entenderse en la dificultad que tendría el fisco de verificar, fiscalizar y ejercer acciones de cobro sobre los beneficiarios del exterior.

Desde ya, que esta retención corresponde toda vez que dicho beneficiario perciba ganancias de fuente argentina, debido a que en caso contrario nos encontraríamos frente a un sujeto no residente que percibe una renta de fuente extranjera, situación no alcanzada por el tributo. Tal como se ha señalado anteriormente, habrá fuente argentina siempre que el beneficiario del exterior realice su actividad generadora de rentas dentro del territorio argentino o que, realizándola en el exterior, encuadre dentro de alguna de las presunciones de fuente argentina que enuncia la norma en sus artículos 9 a 13.

A modo esquemático, puede exponerse de la siguiente manera:

- Prestación de servicios realizada dentro del territorio argentino: **alcanzada** por el Impuesto a las Ganancias.



- Prestación de servicios realizada fuera del territorio argentino pero que responda a alguna de las presunciones de fuente argentina: **alcanza** por el Impuesto a las Ganancias.
- Resto de las prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio argentino: **no alcanzada** por el Impuesto a las Ganancias.

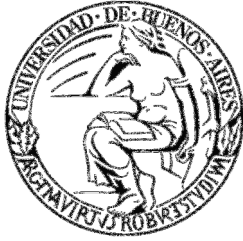
4.3.2.1 *Determinación de la ganancia neta sujeto a impuesto*

Una vez determinada la existencia de fuente argentina por la renta pagadera al beneficiario del exterior, resta definir la ganancia neta de la misma, a fin de establecer la cuantía de las retenciones a efectuar. Ello toda vez que, al tributar los beneficiarios del exterior por medio de retenciones en la fuente, corresponde que quien retenga considere el impacto del costo asociado a la prestación, estableciéndose un determinado porcentaje de ganancia neta. A tal efecto, la ley del gravamen establece en su artículo 93 una serie de presunciones fijas de ganancia neta que varían en función a la actividad prestada.

Cabe destacar que, de tratarse de una operación encuadrada dentro de las presunciones de fuente argentina (ver apartado 4.2.1. “Presunciones de fuente argentina”), y de detallarse dentro del artículo respectivo el porcentaje de ganancia neta presunta, deberá observarse lo allí indicado y no los porcentajes que veremos a continuación.

El artículo 93 de la ley del Impuesto a las Ganancias detalla en sus incisos a) a g), siete tipos distintos de operaciones:

- Inciso a): contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología (ley 22.426). En estos casos, mediante su inscripción ante la autoridad competente, se considerará como ganancia neta al 60% u 80% de los importes pagados. El 60% aplicará para las prestaciones derivadas de servicios



de asistencia técnica, ingeniería o consultoría¹⁶ que no fueran obtenibles en el país, siempre que estuvieran efectivamente prestados; mientras que el 80% regirá para las prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados para el caso anterior. Para mayor detalle sobre este tipo de servicios ver el apartado 4.3.2.1.1 “Transferencia de tecnología”.

- Inciso b): explotación de derechos de autor. Cuando se paguen a beneficiarios del exterior importes en concepto de explotación en el país de derechos de autor, el porcentaje de ganancia neta presunta será del 35%. Es requisito para ello que las obras sean inscriptas ante la Dirección Nacional del Derecho de Autor (DNDA) y que el beneficio proceda de los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 de la ley y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo¹⁷.

¹⁶ A través de la Resolución (INPI) 328/2005 se establece que se entenderá 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. Asimismo, aclara que *“toda transferencia de tecnología que se verifique mediante prestaciones de tracto sucesivo, que se refiera a necesidades generales, indeterminadas o eventuales, o en todo caso que no aparezca concretamente delimitada en el acto jurídico, así como las que se abonen mediante regalías u otra forma de participación sobre la producción de la adquirente y las que se retribuyan, mediante la asignación de sumas que no se correspondan clara y concretamente con las prestaciones técnicas contratadas, no podrá en ningún caso incluirse dentro del artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias”*.

¹⁷ Dice el inciso j) del artículo 20: *“...las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción ...”*.



Ha sido de gran controversia la interpretación que debe dársele a tal remisión. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido¹⁸ que el legislador, al redactar el inciso b) del artículo 93, tuvo en su ánimo incluir sólo aquellos casos donde el gravamen recayera directamente sobre el autor o sus derechohabientes, entendiendo por tales a sus herederos y no a los cesionarios. Ha interpretado¹⁹ también que una persona jurídica no puede ser considerada como autora de una obra intelectual, y por lo tanto no encuadra dentro de la presunción prevista en el artículo 93, inciso b) de la ley del Impuesto a las Ganancias.

- Inciso c): intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos obtenidos en el extranjero. Se subdivide en dos posibles presunciones, dependiendo del carácter de los sujetos intervinientes y del tipo de operación:
 1. Entre otros casos, cuando el tomador sea una entidad financiera, o el acreedor sea entidad financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación o que hayan suscripto convenios de intercambio de información con Argentina y no pueda alegarse secreto de ningún tipo, la presunción de ganancia neta será del 43%. También será del 43% para el caso de intereses originados en depósitos bancarios efectuados en entidades financieras.
 2. En el resto de los casos, la presunción de ganancia neta será del 100%.
- Inciso d): retribuciones pagadas a personas que actúen transitoriamente en el país, como intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales, cuando para cumplir sus funciones no permanezcan en el país por un período superior a seis meses en el año fiscal. En estos casos la presunción de ganancia neta será del 70%.

¹⁸ Picapau S.R.L., Corte Suprema de Justicia de la Nación 20/09/2005.

¹⁹ Application Software S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 22/07/2011.



- Inciso e): locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero. El porcentaje de ganancia neta presunta será del 40%.
- Inciso f): alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país. El 60% será considerado como ganancia neta presunta. En este caso se otorga la opción a los beneficiarios de, en lugar de considerar el porcentaje de ganancia neta establecido, deducir del beneficio bruto los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones pertinentes dispuestas por la ley.
- Inciso g): transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior. Se considerará como ganancia neta presunta el 50% de las sumas pagadas por tales conceptos. En este caso se otorga la opción a los beneficiarios de, en lugar de considerar el porcentaje de ganancia neta establecido, deducir del beneficio bruto los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones pertinentes dispuestas por la ley.

Posteriormente incluye un inciso residual -inciso h)-, en el cual encuadrarían el resto de las operaciones no previstas en los incisos precedentes, disponiendo un porcentaje de presunción neta de ganancia del 90%. Puede observarse como resulta importante encuadrar correctamente el acto en cuestión dentro del inciso correspondiente, ya que la base imponible puede verse fuertemente disminuida en determinados casos.

A continuación se expone un cuadro resumen en el cual se indica, para cada tipo de operación de las nombradas anteriormente, el porcentaje de ganancia neta presunta dispuesto por el artículo 93 así como la tasa efectiva resultante:



| Concepto | | Ganancia neta | Tasa efectiva |
|---|---|---------------|---------------|
| Contratos de transferencia de tecnología | Servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría | 60% | 21,00% |
| | Cesión de derechos o licencias | 80% | 28,00% |
| Explotación en Argentina de derechos de autor | | 35% | 12,25% |
| Intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos obtenidos en el extranjero | Subcaso 1 | 43% | 15,05% |
| | Subcaso 2 | 100% | 35% |
| Retribuciones derivadas de actividades personales por actuación transitoria en Argentina | | 70% | 24,50% |
| Locación de cosas muebles efectuada por locadores del extranjero | | 40% | 14,00% |
| Alquileres y arrendamientos de inmuebles ubicados en Argentina | | 60% | 21,00% |
| Transferencia a título oneroso de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país | | 50% | 17,50% |
| Demás ganancias no previstas anteriormente | | 90% | 31,50% |

4.3.2.1.1 Transferencia de tecnología

Como se ha analizado en el apartado anterior, resulta de gran importancia determinar que operaciones y actos pueden encuadrarse dentro de la ley de transferencia de tecnología, ya que los mismos pueden ser objeto de una tasa efectiva de retención menor en el Impuesto a las Ganancias al momento de efectuar pagos a beneficiarios del exterior.

En líneas generales, y según lo establece el artículo 1 de dicha ley, la misma comprende a 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. Se excluye de su alcance el pago de contraprestaciones por el uso de marcas.

El Instituto Nacional de Propiedad Intelectual (INPI), mediante el dictado de la Resolución 328/2005, efectuó aclaraciones adicionales sobre qué tipo de operaciones no se entienden como tecnología a los efectos de dicha ley, citando:



- La adquisición de productos.
- Los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de know-how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, para preparar la participación en licitaciones, concursos de contratación u obtención de permisos, colocación de títulos o similares, así como todas aquellas prestaciones que no evidencien de modo claro y concreto, la efectiva incorporación de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local.
- Las licencias de uso o actualizaciones de software.
- Los servicios de reparaciones, supervisión de reparaciones, mantenimiento, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etcétera, que no incluyan la capacitación del personal de la firma local.
- Todas las actividades que representen la directa contratación de tareas inherentes al funcionamiento corriente de la firma local.

Como puede observarse, analizando las normas en su conjunto resulta factible determinar qué tipo de operaciones y contratos son posibles de encuadrarse dentro del ámbito de la ley de transferencia de tecnología.

Ahora bien, tal como lo establece el artículo 93 inciso a), para poder otorgarle a una operación el tratamiento impositivo que el mismo dispone, es requisito que los contratos comprendidos dentro de la ley 22.426 se inscriban ante la autoridad competente. En este caso, dicha autoridad es el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI). Presentada la solicitud ante el organismo, éste analizará y en su caso aprobará la misma, otorgando de este modo un certificado de aceptación o rechazo. A tal efecto, el decreto reglamentario²⁰ y la

²⁰ Decreto reglamentario de la ley de Transferencia de Tecnología – Decreto n° 580 de fecha 25/03/1981.



Resolución (INTI) 13/1987 establecen las precisiones que deberán ser tenidas en cuenta al momento de solicitar su inscripción.

Adicionalmente a lo enunciado, y como se verá a continuación (apartado 4.3.2.2 “Convenios para evitar la doble imposición”), es habitual que para hacer uso de las tasas que establecen los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) para este tipo de servicios, se requiera la registración de sus contratos ante la autoridad local pertinente. Con lo cual, sin perjuicio de las exigencias que dispone la ley del Impuesto a las Ganancias, es importante observar también las relativas a los CDI, siempre que se pretenda hacer uso de los mismos.

4.3.2.2 *Convenios para evitar la doble imposición*

Debido a que Argentina, como hemos visto, adopta como criterio de imposición el de renta mundial, es habitual que se produzcan supuestos de doble imposición tributaria internacional. A partir de esta situación, es que suele propiciarse la concertación de tratados bilaterales entre los distintos países, a efectos de regular los aspectos tributarios comunes, delimitar la potestad tributaria que cada uno de ellos posee y disponer medidas tendientes a evitar la doble imposición fiscal internacional, así como una posible no imposición. Tales tratados son denominados “Convenios para evitar la doble imposición” (CDI).

Se suele seguir un modelo de convenio (modelo OCDE) a fin de estandarizar las disposiciones y estructura de los distintos tratados, pero manteniendo igualmente la independencia y autonomía de cada uno de ellos. Con ello se pretende puntualizar que no es lo mismo observar y analizar por ejemplo el CDI que Argentina ha celebrado con España que el firmado con Alemania, a pesar de ser similares en formato. Existen asimismo otros modelos de convenio cuyos lineamientos son radicalmente diferentes al citado, como ser el de Naciones Unidas y el de Pacto Andino. Aunque son menos populares que el modelo OCDE, en determinadas oportunidades han sido celebrados convenios de dicha índole. En el presente trabajo nos basaremos en el modelo OCDE.



En lo que respecta a nuestro análisis, los CDI juegan un papel fundamental debido a que pueden permitir la reducción de la tasa efectiva señalada en el apartado 4.3.2.1 “Determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto”, a la vez que suelen articular la aplicación del tax credit.

4.3.2.2.1 Calificación de los servicios

A efectos de aplicar un CDI, el servicio en cuestión debe poder encuadrarse dentro de alguno de sus artículos. A continuación se detallarán y analizarán aquellos artículos que se han considerado más habituales en la práctica de las empresas argentinas, en lo que respecta a prestaciones de servicios.

4.3.2.2.1.1 Beneficios empresariales

Estas disposiciones suelen enunciarse en el artículo 7 de los CDI, encontrándose a su vez estrechamente vinculadas con el usual artículo 5 (establecimiento permanente). Mediante el mismo se establece que los beneficios que obtenga una empresa residente de un estado (estado de residencia), solamente podrán someterse a tributación en el otro estado (estado de la fuente), si dicha empresa posee un establecimiento permanente en este último. Caso contrario, tales beneficios no se encontrarán sujetos a gravamen en el estado de la fuente, tributando exclusivamente en el estado de residencia. Tal disposición encuentra fundamento en el “consenso internacional sobre el hecho de que no debe considerarse que una empresa de un Estado participa efectivamente en la vida económica de otro Estado, hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de ese Estado, hasta el momento en que abre un establecimiento permanente en ese otro Estado”²¹.

²¹ OCDE. (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, pág. 175.



En líneas generales, se entiende como establecimiento permanente al lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad, como ser sucursales, oficinas, fábricas, sedes de dirección, talleres o algún lugar de extracción de recursos naturales. De igual modo, las obras o construcciones siempre que su duración exceda de los 12 meses (Argentina se ha reservado el derecho de disminuir tal período a 6 meses²²), y los representantes que tengan poderes para concluir contratos en nombre de la empresa o que actúen fuera del marco ordinario de su actividad. En contrario, no constituyen establecimiento permanente el mero uso de instalaciones para almacenar, exponer o entregar bienes, el mantenimiento de depósitos, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios para recabar información o comprar mercaderías o realizar cualquier otra actividad auxiliar o preparatoria.

Con lo cual, si el beneficiario del exterior no poseyera un establecimiento permanente de acuerdo a la definición detallada en el párrafo anterior, las rentas que obtenga no se encontrarían sujetas a tributación en Argentina por aplicación del artículo 7 del CDI. No obstante, debe tenerse en cuenta que este artículo no resultará de aplicación cuando las rentas en cuestión resulten comprendidas en otra disposición del CDI. En este sentido, prestar especial atención a lo dispuesto por el artículo 21 Otras rentas (apartado 4.3.2.2.1.3 “Otras rentas”).

4.3.2.2.1.2 Regalías

Las disposiciones referidas a regalías suelen encontrarse en el artículo 12 de los CDI. Dicho término ha sido definido en el Convenio OCDE como aquellos pagos efectuados por el uso, o el derecho a uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas,

²² OCDE. (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, pág. 618. Asimismo, Argentina se ha reservado el derecho a considerar la existencia de establecimiento permanente cuando una empresa preste servicios dentro del país, incluidos de consultoría, por medio de sus empleados u otro personal relacionado, durante un período que exceda los 6 meses en cualquier período de 12 meses.



incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. En esta definición Argentina se ha reservado el derecho de incluir los honorarios por asistencia técnica y servicios técnicos²³.

En líneas generales, la OCDE ha establecido que las regalías solamente serán sometidas a imposición en el país de residencia del beneficiario y no en el de la fuente (del cual provienen las regalías). No obstante, Argentina se ha reservado el derecho a gravar las regalías también en el estado de la fuente²⁴, y así lo ha hecho en la mayoría de los CDI celebrados hasta el momento. Con lo cual al contrario de lo que dispuso la OCDE, las rentas producto de regalías originadas en Argentina, podrán someterse a gravamen tanto en el país del sujeto que obtiene el beneficio (país de residencia) como en Argentina (país de la fuente).

En este sentido, Argentina ha articulado una limitación a la tasa máxima que puede aplicarse en el país de la fuente. La misma varía de convenio en convenio (puede ir desde el 3% al 18%), pero suele ser inferior a la que correspondería aplicar si no se hiciese uso del CDI.

Vale destacar que para poder aplicarse este artículo, el beneficiario del exterior no debe realizar en el estado fuente una actividad empresarial mediante un establecimiento permanente, al cual puedan vincularse las respectivas regalías. Asimismo, tal sujeto debe ser el beneficiario efectivo de tales regalías. Ello refiere a que el perceptor de los pagos debe ser el real beneficiario y no meramente un intermediario en la operación. En los casos en los cuales se interponga un sujeto entre el beneficiario y el pagador de la renta, no resultarían

²³ OCDE. (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, pág. 639.

²⁴ OCDE. (2017). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada). Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1. 639.



aplicables las disposiciones del convenio que se trate. Esta cláusula se establece principalmente a fin de evitar la interposición de un sujeto con el solo propósito de beneficiarse del CDI, restringiendo así el uso indiscriminado de los convenios.

4.3.2.2.1.3 Otras rentas

Detallado en el artículo 21 del CDI, dispone que las rentas que obtenga un residente de un Estado contratante, cualquiera fuere su origen, no mencionadas en otros artículos del CDI, solo serán sometidas a tributación en el estado de residencia. Aclara seguidamente que ello no será aplicable cuando el beneficiario del exterior posea un establecimiento permanente en el país, siendo entonces de aplicación las disposiciones de beneficios empresariales del artículo 7.

Ello es lo detallado en el modelo de Convenio Tributario de la OCDE. No obstante Argentina, con el ánimo de evitar ver mermada su recaudación, reserva su posición sobre este artículo, conservando el derecho a gravar las rentas procedentes de fuente argentina. Y así lo ha detallado en la mayoría de sus CDI celebrados hasta el momento, en los cuales ha incluido que las rentas que obtiene un residente de un Estado contratante procedentes del otro Estado contratante, pueden también someterse a imposición en ese otro Estado. Con lo cual, a pesar de que un beneficiario del exterior no cuente con un establecimiento permanente en el país, las rentas que obtenga de fuente argentina, podrán igualmente ser sometidas a gravamen de acuerdo a la legislación nacional.

Vale aclarar que ello será así siempre que las rentas en cuestión no encuadren dentro de las precisiones de otro artículo del CDI.

4.3.2.2.2 Requisitos para aplicar un CDI

El requisito básico para poder aplicar un CDI es el referido al certificado de residencia fiscal. Esta medida fue reglamentada por medio de la RG (AFIP) 3497/92, la cual establece que el beneficiario del exterior debe acreditar su condición de residencia a través de la



presentación de una declaración jurada, cuyos contenidos deben ser certificados por la autoridad fiscal de su país. La mencionada resolución expone un modelo de dicha declaración, y establece que la misma posee una validez de 15 meses desde su certificación por autoridad competente.

En suma a este requisito, determinados artículos de los CDI agregan exigencias adicionales para poder aplicar sus disposiciones. Uno de ellos es el de beneficiario efectivo que se ha explicado al exponer el caso de regalías (ver apartado 4.3.2.2.1.2 “Regalías”). Otro, comúnmente requerido al aplicar el artículo 12, refiere a la necesidad de efectuar las registraciones pertinentes de los contratos ante las autoridades locales, según lo dispongan las leyes domésticas (como por ejemplo para los contratos que cumplimenten con la ley de transferencia de tecnología – para más detalle ver apartado 4.3.2.1.1 “Transferencia de tecnología”).

Por último, otra cláusula que últimamente ha comenzado a incluirse en los CDI es la de Limitación de beneficios (LOB). A través de la misma, no se permite la aplicación del convenio en aquellos casos en los cuales la titularidad de la compañía que obtiene las rentas, pertenezca directa o indirectamente en más de un 50%, a sujetos no residentes en dicho país. Corresponde aclarar que tal limitación no resulta procedente, siempre que la entidad en cuestión realice una actividad comercial distinta a la mera tenencia de activos.

4.4 Régimen de Precios de Transferencia

Al hablar de Precios de Transferencia se hace referencia a los valores asignados a los bienes tangibles o servicios que se transfieren entre empresas vinculadas²⁵ o con entes

²⁵ El artículo a continuación del artículo 15 de la ley de Impuesto a las Ganancias dicta: “*la vinculación quedará configurada cuando un sujeto y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes, con quien aquel realice transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas humanas o jurídicas o estas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder*”



situados en jurisdicciones no cooperantes²⁶ o de baja o nula tributación²⁷. Ahora bien, la cuestión suscita en torno a que tales transacciones podrían realizarse de manera fraudulenta alterando los precios, de manera de trasladar las rentas de una sociedad a otra. En este sentido Rosen²⁸ (2008) define al problema de Precios de Transferencia como “a los precios que una parte de la compañía utiliza para transferir recursos a otra”. Señala que “dado que la asignación de los costes de muchas de las partidas entre las distintas filiales es un proceso esencialmente arbitrario, las empresas multinacionales y las autoridades fiscales entran continuamente en conflicto respecto de si los precios de transferencia han sido fijados de forma apropiada”.

A fin de evitar estas maniobras, se estableció el régimen de Precios de Transferencia:

Que permite a las autoridades fiscales de diversos países estar en posibilidad de revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que se fijan, ello con la finalidad de abatir impuestos directos y trasladar a otras regiones las utilidades con una carga impositiva menor o, en su caso extremo, libre de gravámenes²⁹ (Bettinger Barrios H., 2002, pág. 15).

de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades”.

²⁶ Son los países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información, o que teniéndolo no cumplan efectivamente con el intercambio de información. El Poder Ejecutivo elabora periódicamente un listado de las jurisdicciones consideradas no cooperantes.

²⁷ Aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al 60% de la alícuota aplicable en Argentina en el Impuesto a las Ganancias.

²⁸ Rosen, H. S. (2008). *Hacienda Pública*. España, Madrid: McGraw-Hill/Interamericana, pág. 448.

²⁹ Bettinger Barrios, H. (2002). *Investigación y desarrollo de la reforma fiscal*. Instituto Nacional de Investigaciones Jurídicas – Universidad Nacional Autónoma de México, pág. 15.



Mediante tal régimen se pretende hacer uso del principio de arm's length, el cual establece que al negociar entre sí, las entidades vinculadas deben fijar los precios de transferencia en la misma forma en que hubiesen sido acordados con o entre empresas independientes que resguardan sus propios intereses. De este modo, se efectúa un estudio de Precios de Transferencia que tiene como finalidad evaluar si las transacciones realizadas por la compañía analizada con partes vinculadas radicadas en el exterior (o con entes situados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación) responden a las prácticas normales de mercado, es decir, si cumplen con el principio de arm's length.

García Prats³⁰ (2005) expuso que:

La utilización de una correcta política de precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales es un mecanismo que permite reducir la carga fiscal global de los rendimientos de las multinacionales, habiéndose convertido en la actualidad en el instrumento más importante de planificación fiscal internacional (pág. 34).

4.4.1 Régimen local

En Argentina, a través de los recientes avances en la legislación impositiva, el sistema tributario ha incursionado en la problemática de los precios de transferencia. En este sentido, las disposiciones han sido incluidas dentro del texto de la ley del Impuesto a las Ganancias³¹.

A la luz de estas normas, las compañías locales que realicen transacciones con partes vinculadas del exterior y/o sujetos situados en países no cooperantes a los fines de la transparencia fiscal o jurisdicciones de baja o nula tributación, están obligados a realizar

³⁰ García Prats, F. A. (2005). *Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*. Crónica Tributaria n° 117. Universidad de Valencia, pág. 34.

³¹ Ley de Impuesto a las Ganancias. Artículos 14, 15 (incluyendo aquellos agregados a continuación del artículo 15) y 130 de la ley. Asimismo, la Resolución General 1122 de fecha 31/10/2001, ha establecido las precisiones respecto de su aplicación.



presentaciones anuales en cumplimiento con la normativa de precios de transferencia. A saber:

- F.969: declaración jurada anual informativa de Precios de Transferencia.
- F.743: declaración jurada anual complementaria de Precios de Transferencia.
- F.4501: Informe de Precios de Transferencia y certificación contable.

Mediante tales presentaciones, se deberá determinar si las transacciones realizadas por la compañía con las partes vinculadas radicadas en el exterior durante el ejercicio fiscal sujeto a estudio fueron pactadas y realizadas a precios similares a los establecidos entre partes independientes, teniendo en cuenta a tal efecto las normas que regulan en nuestro país el régimen de precios de transferencia.

Dicho análisis constará de un estudio funcional y del análisis de cada uno de los métodos establecidos por la legislación argentina para analizar los Precios de Transferencia.

La legislación argentina establece que en tanto las condiciones relevantes de las transacciones que están siendo analizadas se encuentren dentro de un rango normal de precios o beneficios comparables entre partes independientes, no corresponderá aplicar ajuste alguno a dichas transacciones. En otras palabras, si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En el supuesto de que la misma no se encuentre dentro de los parámetros de referencia del mercado, se debería efectuar el correspondiente ajuste al momento de efectuar la declaración jurada anual del Impuesto a las Ganancias.

4.4.2 Métodos admitidos

A efectos de realizar el mencionado análisis, los métodos admitidos son los siguientes:



- Precio comparable entre partes independientes: corresponde al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.
- Precio de reventa: mediante la aplicación de este método se compara el margen de reventa en una operación entre compañías vinculadas, con el de una operación entre no vinculadas.
- Costo más beneficios: compara los márgenes sobre los costos en operaciones acaecidas entre empresas vinculadas contra operaciones entre no vinculadas.
- División de ganancias: consiste en determinar una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada e involucrada en la transacción. Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.
- Margen neto de la transacción: es el margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas, que se determina para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, pueden considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.
- Sexto método: propio de Argentina, aplicable a operaciones de importación o exportación de mercaderías en las que interviene un intermediario internacional. Se encuentra sujeto a ciertos requisitos de vinculación y radicación. En ciertos casos demanda la registración de los contratos ante la AFIP, bajo pena de no poder considerar como precio de la operación el efectivamente pactado.

Para determinar los precios de las transacciones, deberá utilizarse el método que resulte más apropiado de acuerdo con el tipo de transacción realizada.



Por otro lado, de acuerdo con una sana técnica, la parte sujeta a análisis debiera ser aquella cuyas funciones, riesgos e intangibles sean los menos complejos, y cuyos datos sobre rentabilidad gocen de mayor confiabilidad y disponibilidad.

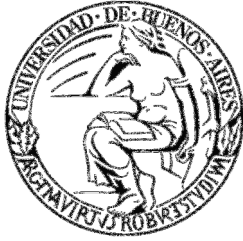
Sin embargo, el artículo 9° de la Resolución General N° 1122 dispone que para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios, deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local.

En resumen, toda vez que se efectúen operaciones transnacionales con entidades vinculadas del exterior o localizadas en países considerados no cooperantes o de baja o nula tributación, deberá analizarse el impacto que tal transacción conlleva en lo que refiere al régimen de Precios de Transferencia. Ello debido a que si el precio pactado difiere de aquel que se hubiese fijado entre partes independientes, la operación podría contener consecuencias fiscales que debieran ser tenidas en cuenta, tales como ajustes fiscales en los países intervinientes.

5 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1 Objeto del impuesto

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) se aplica sobre las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación, y que se encuentran enunciadas en la propia ley. En este sentido, la norma detalla en su artículo 3 las diversas operaciones sujetas a gravamen, incluyendo en su inciso e) punto 21 “las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”. De este modo, puede observarse que en líneas generales, siempre que el servicio en cuestión sea a



título oneroso y no se realice en relación de dependencia, se encontrará en el ámbito del impuesto siendo susceptible de tributación en el IVA.

Ahora bien, abocándonos a lo que nos compete, el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1 dispone el tratamiento a otorgarle a las exportaciones de servicios: “no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43”.

Por otro lado, las importaciones de servicios son tratadas en el inciso d) del artículo 1, el cual establece que el IVA se aplicará sobre “Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos”.

Asimismo, por medio de la Reforma Tributaria³² se incorporó el inciso e) al artículo 1, el cual alcanza aquellas importaciones de servicios de índole digital no comprendidas en las disposiciones detalladas en el párrafo que antecede.

5.2 Sujeto del impuesto

Respecto al carácter subjetivo del gravamen, el artículo 4 de la ley señala que son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- Presten servicios gravados.
- Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso d) del artículo 1 (importaciones de servicios).

³² Ley 27.430 Reforma Tributaria (BO: 29/12/2017). De aplicación para los hechos imposables que se perfeccionen a partir del 01/02/2018.



- Sean prestatarios en los casos previstos en el inciso e) del artículo 1 (importaciones de servicios digitales).
- Sean locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustitutos.

Tal como puede observarse, en determinados casos se impone sobre el prestatario del servicio la obligación de ingreso del gravamen, dada la dificultad que conllevaría el imponer tal carga sobre un sujeto del exterior.

5.3 Importación de servicios

Como se ha detallado en el apartado 5.1 “Objeto del impuesto”, la ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1 inciso d) establece que están sujetas al gravamen las prestaciones de servicios realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

De este modo puede observarse que, a efectos de encuadrar una operación bajo esta órbita, deben tenerse en cuenta la congruencia de una serie de variables. Por un lado debe tratarse de un servicio realizado en el exterior, es decir fuera del territorio argentino. A este hecho debe adicionársele el suceso de que dicho servicio sea utilizado o explotado efectivamente dentro del país, ya que de ser utilizado o explotado en el exterior, la operación se encontraría fuera del objeto del impuesto. Y además, el prestatario del servicio debe ser sujeto del impuesto por otros hechos imposables. Debe prestarse especial atención a este último punto, debido a que si únicamente se realizan operaciones de importación de servicios, no corresponderá el ingreso del gravamen a no ser se trate de un servicio digital (ver apartado 5.3.3 “Servicios digitales”). Para corresponder su ingreso vía este régimen, será requisito que se realicen otras operaciones gravadas en IVA que otorguen al prestatario el carácter de sujeto del impuesto.



En este orden de ideas, el aspecto fundamental a dilucidar es donde se produce la utilización y explotación efectiva del servicio, siendo un requisito indispensable a fin de configurarse la importación del mismo.

5.3.1 Utilización y explotación efectiva

A efectos de tratar este tema, resulta menester traer a colación la circular de la Administración Federal de Ingresos Públicos 1288/1993 y el dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica (DAT) 45/2000, los cuales aclaran que para que las locaciones y prestaciones de servicios revistan el carácter de exportaciones, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva deberá ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado³³. Asimismo, en el dictamen (DAT) 34/2003, se sostiene que el lugar de utilización efectiva de un asesoramiento para la toma de decisiones es el lugar donde justamente se toma la decisión, sin importar las consecuencias ulteriores que surgieran del proceso decisorio.

Surge de estas interpretaciones del fisco que lo importante no es el domicilio del prestatario, sino el lugar de aplicación del servicio, es decir, el lugar donde se realice, obtenga u origine el potencial beneficio del prestatario.

Por su lado, la ley de Reforma Tributaria reforzó este criterio al incorporar en el artículo 1 de la ley del Impuesto al Valor Agregado mayores detalles sobre este considerando. Al respecto, estableció que se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en la cual se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando, de corresponder, este último lo destine para su consumo.

³³ Si bien tanto la circular como el dictamen responden al caso de las exportaciones de servicios, puede sostenerse que las conclusiones emergentes resultan plenamente aplicables para las importaciones de servicios.



Considerando esta nueva incorporación quedaría zanjada la cuestión, debiendo observarse entonces el lugar en el cual se efectúa la primera disposición o utilización del servicio para determinar donde es utilizado o explotado el mismo.

No obstante lo enunciado, la ley establece una presunción de utilización o explotación efectiva cuando se trata de servicios digitales comprendidos en las disposiciones del inciso d) del artículo 1. De este modo, dispone que de tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles, la utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM; mientras que de recibirse mediante otro dispositivo, será en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio.

5.3.2 Liquidación e ingreso del gravamen

Por regla general, aquellos que revisten el carácter de prestadores de servicios son los sujetos que deben ingresar el tributo. No obstante, dicha regla no se respeta para el caso de importaciones de servicios. Ello debido a que el sujeto prestador del mismo suele ser un sujeto del exterior que no se encuentra inscripto en el impuesto. Con lo cual, al no contar tal sujeto con la posibilidad de ingresar el gravamen resultante de la operación en cuestión, recae sobre el contribuyente local la obligación de hacerlo.

Dicho esto, en los casos de importaciones de servicios comprendidas en el inciso d) del artículo 1 de la ley de IVA (cuando los prestatarios son sujetos del impuesto por otros hechos imponible y revistan la calidad de responsables inscriptos), la norma impone sobre el propio prestatario la obligación de ingresar el gravamen producto de la operación³⁴.

En lo que respecta a la alícuota, la tasa que usualmente suele aplicarse en servicios es la general del 21%. Ello debido a que, en lo que refiere a importaciones de servicios, no existen muchos casos en los que resulten de aplicación el resto de las tasas. Si podría aplicarse la tasa

³⁴ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 4 inciso g).



reducida del 10,50% en el caso de prestaciones financieras³⁵ o de suscripciones de ediciones periodísticas digitales de información en línea.

Téngase en cuenta que no resultan de aplicación en este impuesto los convenios para evitar la doble imposición celebrados por Argentina con el resto de los países, debido a que dichos tratados no contemplan dentro de su alcance al Impuesto al Valor Agregado.

La reglamentación para el ingreso del impuesto es la Resolución General (AFIP) 549. La misma establece que se debe liquidar e ingresar el débito fiscal producto de las importaciones de servicios dentro de los diez días hábiles administrativos siguientes a la fecha del perfeccionamiento del hecho imponible. Se aclara que, de acuerdo al inciso h) del artículo 5 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera como nacimiento del hecho imponible al momento en el cual se termina la prestación o en el del pago total o parcial del precio, el que fuera anterior. Dicho inciso prevé un caso especial de nacimiento del hecho imponible, que escapa a la generalidad, vinculado a las colocaciones o prestaciones financieras. En este supuesto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago del rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior. De la misma forma, en caso de tratarse de servicios continuos, el artículo 21 del decreto reglamentario de la ley de IVA expresa que el hecho imponible se entenderá configurado a la finalización de cada mes calendario.

Por otro lado, resulta importante indicar que, a fin de efectuar el cálculo del impuesto a ingresar, corresponde incluir como base imponible el mayor importe pagado al beneficiario en

³⁵ Cuando correspondan a préstamos otorgados por entidades bancarias radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea (inciso d) del artículo 28 de la ley de IVA).



concepto de “grossing up”³⁶”. Se destaca que esta postura es la que sostiene el fisco nacional³⁷, y fue asimismo abalada por la Corte Suprema de Justicia³⁸.

Por último, tal como indica el artículo 7 de la Resolución General (AFIP) 549, el impuesto ingresado por el particular será computable como crédito fiscal en la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo fiscal inmediato siguiente a aquel en que se haya perfeccionado el ingreso del mismo.

5.3.3 Servicios digitales

Como se ha descripto previamente, la Reforma Tributaria de fines del año 2017 incorporó un nuevo objeto dentro del impuesto, alcanzando la importación de servicios digitales prestados a consumidores finales (vale recordar que si el prestatario es sujeto del impuesto por otros hechos imposables, la operación ya se encontraba gravada por el inciso d) del artículo 1 de la ley). Dada la dificultad fáctica de establecer el lugar en el cual un servicio digital es prestado, se estableció que los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior se entenderán, en todos los casos, realizados en el exterior. Cabe destacar que lo enunciado respecto a utilización y explotación efectiva también es aplicable a este supuesto (ver apartado 5.3.1 “Utilización y explotación efectiva”). No obstante, al igual que para el caso de servicios digitales comprendidos en el inciso d) del artículo 1, cuando el destinatario es un consumidor final la norma efectúa presunciones de utilización o explotación

³⁶ Al momento de efectuar pagos a beneficiarios del exterior frecuentemente se utiliza el método del “grossing up”, es decir practicar la retención sobre la suma de la ganancia neta presumida y el impuesto respectivo. Mediante este mecanismo el beneficiario del exterior cobra el 100% del crédito pendiente, haciéndose cargo el sujeto local del impuesto correspondiente, a partir del acrecentamiento de la base imponible sujeta a retención. Esta disposición surge del artículo 145 del Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias.

³⁷ Comisión de Enlace celebrada con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Acta de la reunión del 02/10/02 y del 06/11/02.

³⁸ Puentes del Litoral S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 20/08/2014.



efectiva del servicio, señalando que se entenderá que la misma sucede en Argentina cuando allí se encuentre:

- La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente o código país de tarjeta SIM.
- La dirección de facturación del cliente.
- La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

En lo que respecta a su definición, el inciso m) del artículo 3 estipula que se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

En forma resumida, ciertos autores han definido “a los servicios digitales como a los servicios que se descargan, visualizan o utilizan a través de la red Internet o similar mediante cualquier dispositivo, y que están básicamente automatizados y con mínima intervención humana”³⁹ (Domínguez, S. 2018).

Claramente estamos ante una definición amplia que pretende incorporar todos los servicios digitales conocidos hasta el momento.

5.3.3.1 Liquidación e ingreso del gravamen

En este caso, el sujeto del impuesto será el prestatario del servicio digital. De esta manera, el prestatario será quien deba ingresar el IVA al fisco, ya sea directa o indirectamente por

³⁹ Domínguez, S. (2018). El tratamiento en el IVA de los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior. Errepar.



existir un intermediario en el pago al prestador del servicio⁴⁰ (por ejemplo al efectuarse el pago mediante tarjeta de crédito). Este último caso, el intermediario deberá efectuarle una percepción al consumidor final e ingresar el impuesto correspondiente mediante el SICORE.

Respecto a la alícuota, también aquí aplica usualmente la tasa general del 21%. Solamente en casos muy puntuales podría variar la tasa como ser en el caso de suscripciones de ediciones periodísticas digitales de información en línea.

La reglamentación para este tipo de operaciones se encuentra contenida en el Decreto 813/2018⁴¹. El mismo efectúa aclaraciones sobre el nacimiento del hecho imponible dispuesto por el inciso i) del artículo 5, el cual expone que será en el momento en que finalice la prestación o en el del pago total o parcial del precio por parte del prestatario, el que fuere anterior. En este sentido, el decreto aclara que cuando el prestatario deba ingresar el impuesto en forma directa, se considerará que la prestación del servicio finaliza al vencimiento del plazo fijado para su pago.

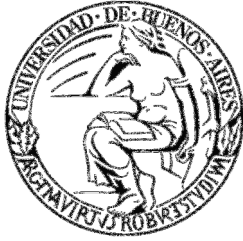
5.4 Exportación de servicios

Tal como se indicó en el apartado 5.1 “Objeto del impuesto”, mediante el segundo párrafo del inciso b) del artículo 1 de la ley de IVA, se excluye del objeto del impuesto a las exportaciones de servicios.

Ahora bien, esto traería aparejado un problema económico al exportador, debido a que generaría créditos fiscales por sus compras vinculadas a las operaciones de exportación los cuales no podría utilizar, toda vez que las exportaciones de servicios, al estar fuera del objeto del impuesto, no generarían débito fiscal alguno.

⁴⁰ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo incorporado a continuación del artículo 27.

⁴¹ Decreto n° 813/2018. Impuesto al valor agregado. Reglamentación de servicios digitales y devolución de saldo a favor técnico generados por bienes de capital.



No obstante, ello fue resuelto disponiendo la aplicación del artículo 43 a tales operaciones, mediante el cual se instrumenta un mecanismo de devolución de los créditos fiscales vinculados a las operaciones de exportación (para mayor información ver el apartado 5.4.2 “Régimen de recupero de IVA para exportadores”).

5.4.1 Calificación de las exportaciones de servicios

Al igual que para las importaciones de servicios, resulta crucial definir donde se presta el servicio y donde es utilizado o explotado efectivamente el mismo.

Establecer ello va a permitir conocer si se trata de una exportación de servicios o simplemente un servicio realizado en el exterior. La diferencia entre uno y otro caso no es menor, debido a que en el primero de ellos se permitiría obtener el recupero del impuesto facturado en las etapas anteriores y no así en el segundo.

A efectos de definir el concepto de utilización o explotación efectiva, resultan igualmente aplicables las enunciaciones efectuadas en el apartado 5.3.1. “Utilización y explotación efectiva”.

En suma a lo allí detallado, vale referirse a la opinión que tuvo el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Tecnopel⁴² (1999). En la misma el Tribunal se expidió sosteniendo que a fin de gravar con el Impuesto al Valor Agregado a las prestaciones de servicios brindadas a sujetos del exterior, resulta fundamental que tales prestaciones se relacionen con actividades que dichos prestatarios desarrollen en el país⁴³. Se hace mención asimismo en la causa a la ya mencionada circular (AFIP) 1288/1993, entendiéndose que “la interpretación materializada por la aludida circular contempla como uno de los aspectos definitorios, que las empresas prestatarias del exterior desarrollen actividades en el territorio de la Nación”.

⁴² Tecnopel S.A. s/ Apelación, Tribunal Fiscal de la Nación 06/12/1999.

⁴³ Vale aclarar que de cumplirse con ello, no nos encontraríamos frente a una exportación de servicios sino frente a una operación gravada en el IVA.



Con lo cual, lo relevante aquí para encuadrar a una operación como exportación de servicios, es que la empresa prestataria no realice actividades en el país. Ahora bien, para definir cuándo se desarrollan actividades en el país podemos mencionar a los dictámenes (DAT) 34/2003 y 86/2007. Los mismos proporcionan una serie de pautas, diferenciando fundamentalmente aquellas actividades auxiliares o preparatorias, de las actividades de representación.

En relación con las actividades auxiliares o preparatorias, tales dictámenes entienden que implican la existencia de una toma de decisiones en el exterior, lo cual no conllevaría la realización de actividades en el país. Por otro lado, respecto a las actividades de representación, se sostiene que se trata de una etapa más de la actividad comercial que el sujeto del exterior desarrolla en el país a través de su representación.

En el dictamen (DAT) 34/2003 se expone:

Debe entenderse que en ese caso particular la gestión de ventas o enlace comercial no constituiría una actividad auxiliar o accesoria a la exportación, sino una etapa más de la actividad comercial que el sujeto del exterior está realizando en el territorio de la Nación a través de su representación.

De esta manera, siempre y cuando exista de por medio una actividad de representación, podría interpretarse que el servicio es utilizado dentro del país, y por ende se encontraría gravado por el impuesto. En contraposición a ello, de tratarse de una actividad auxiliar o preparatoria, se podría interpretar que el prestatario no realiza actividad inmediata alguna en el país produciéndose la utilización efectiva del servicio en el exterior, y por ende la operación se encontraría fuera de objeto del impuesto pero pudiéndose proceder a solicitar en recupero el impuesto facturado vinculado a la misma.



5.4.2 Régimen de recupero de IVA para exportadores

Como se ha comentado en los puntos anteriores, el artículo 43 de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece un procedimiento mediante el cual se permite recuperar el impuesto facturado efectivamente vinculado con operaciones de exportación. De este modo, se evita que los exportadores trasladen el impuesto al exterior a través de su incorporación al costo de los productos exportados, manteniéndose la neutralidad esperada del tributo.

Este mecanismo, el cual se encuentra regulado por la Resolución General (AFIP) 2000, prevé como primera medida que los exportadores puedan computar contra el impuesto que adeuden por sus operaciones gravadas, el impuesto que por sus bienes, servicios o locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa de la consecución de la mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que no hubiera sido ya utilizado o solicitado en devolución por el responsable.

Si dicha compensación no pudiere efectuarse o se efectuara parcialmente, el saldo resultante podrá ser acreditado contra otros impuestos a cargo de la AFIP, solicitado en devolución o transferido a favor de terceros responsables.

Existen una serie de límites que deben considerarse al momento de optar por este mecanismo. Uno de ellos es el establecido en el propio artículo 43, el cual prevé un tope que surge de aplicar sobre el monto de las exportaciones realizadas en cada ejercicio fiscal, la alícuota del impuesto. Otro límite viene dado por la efectiva vinculación que el impuesto facturado posee con la exportación, no permitiéndose solicitar en recupero el impuesto vinculado con operaciones locales.

Este último se complica aún más cuando no puede efectuarse una apropiación directa del impuesto vinculado con las exportaciones, debiéndose en tal caso determinar un coeficiente de relación entre las ventas efectuadas en el mercado interno y en el mercado externo. Obtenido tal coeficiente (el cual se calcula en forma acumulada al mes de solicitud) debe



multiplicarse el impuesto facturado por el mismo, a fin de arribar al importe susceptible de devolución, acreditación o transferencia.

5.4.2.1 *Alternativas de recupero*

A fin de solicitar el recupero existen distintas alternativas. La más común es el régimen general, denominado por la doctrina⁴⁴ como “recupero express”. En caso de no encuadrar dentro de las previsiones de esta alternativa, deberá solicitarse el recupero por el régimen del Título IV de fiscalización previa. Como lo indica su nombre, en este camino la AFIP procede a fiscalizar en forma amplia al contribuyente, solicitándose gran cantidad de documentación e información adicional al régimen general. Esto trae aparejado una demora en los tiempos, los cuales se estiran en este tipo de solicitudes.

En líneas generales, un responsable deberá efectuar la solicitud de recupero por el Título IV toda vez que su operatoria implique la exportación de servicios, se solicite en recupero facturas cuya antigüedad superen los 48 meses o facturas que el propio Fisco hubiese cuestionado.

Existe otra alternativa de recupero, pero la misma solamente aplica a determinados contribuyentes, ya que refiere a aquellos pequeños exportadores que optan por el régimen simplificado de recupero.

5.4.2.2 *Requisitos*

El trámite de recupero suele ser bastante extenso y engorroso en cuanto a sus requisitos, disponiendo la AFIP en cabeza del responsable ciertas obligaciones adicionales.

⁴⁴ Simesen de Bielke, S. A. (2015). IVA y exportaciones. Algunos aspectos conflictivos de interpretación y reglamentación. Errepar.



A continuación se detalla un resumen de aquellos puntos que suelen ser requeridos por la Administración y los controles internos que no pueden faltar a la hora de proceder a la solicitud de un recupero de impuestos.

- Informe de contador público: es requisito en todo pedido de devolución, a excepción del régimen simplificado, que un contador independiente realice un informe de auditoría expresándose sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto cuyo recupero se solicita. En el mismo se detallan aquellos procedimientos realizados a fin de controlar los importes en cuestión y los principales aspectos de la operatoria del particular. Dicho informe debe constar con la firma del contador certificada por el consejo profesional correspondiente.
- Debe consultarse la base de datos de AFIP por cada proveedor y por cada mes por el cual se solicita el recupero. A fin de acceder a la misma, el contador interviniente debe contar con usuario y clave otorgado por AFIP, e ingresar al archivo “reproweb”. Este control es sumamente importante, ya que al efectuar la consulta pertinente puede percatarse que el proveedor que emitió la factura por el cual se solicita el recupero figura con incumplimientos, no pudiéndose proceder a su inclusión en el pedido de recupero.
- Debe verificarse que el exportador haya actuado correctamente como agente de retención en los impuestos correspondientes.
- Debe verificarse que el exportador haya dado cumplimiento a las normas de facturación y medios de pagos pertinentes (ley antievasión).
- Deben haberse presentado las declaraciones juradas de los distintos impuestos.
- Debe controlarse que las facturas implicadas en la solicitud no figuren en la base APOC.
- Controlarse la no existencia de facturas duplicadas.



- Controlarse la correcta liquidación y copia de los libros de IVA Compras e IVA Ventas.
- Verificarse la correcta liquidación de divisas.

5.4.2.3 *Procedimiento para la solicitud*

La solicitud se realiza en forma mensual, una por cada período fiscal que se solicita en recuperativo. La misma se realiza por medio de un aplicativo SIAP, efectuándose una primera presentación vía internet con clave fiscal, para luego proceder a la presentación formal presencialmente en la delegación de AFIP del exportador.

Como paso intermedio debe verificarse la integridad del archivo presentado vía internet, también mediante un servicio disponible en la página web de la AFIP.

Al momento de efectuarse la presentación formal en agencia debe acompañarse la siguiente documentación:

- Formulario 404 y su acuse de presentación.
- Constancia de control de integridad del archivo transmitido.
- Informe del contador público con firma certificada por el consejo profesional correspondiente.
- Contrato celebrado con el comprador de los bienes o servicios.
- Constancias de consulta al archivo “reproweb”.

Asimismo, es recomendable contar con la siguiente documentación en poder, en caso amerite su presentación o exhibición en las instancias posteriores:

- Libros IVA Compras e IVA Ventas.
- Facturas de exportación.



- Facturas de compra por el impuesto solicitado en recupero.
- Constancias de retención correspondientes.
- Liquidación de divisas.

Una vez formalizada la presentación debe procederse a verificar y aceptar o rechazar la deuda que la AFIP pone a disposición del particular en su página web. En muchos casos al no poseer deuda se trata de una mera formalidad, pero que es requerida a fin de proseguir con el procedimiento.

5.4.2.4 *Resolución de la solicitud de recupero*

Una vez efectuados los controles por parte de la AFIP, y en su caso fiscalizado y controlado el responsable, el juez procederá a emitir su opinión ordenando o no la acreditación, devolución o transferencia de lo solicitado en recupero.

Es importante destacar que pueden realizarse detracciones al importa solicitado, recuperándose parcialmente el importe involucrado. No obstante, contra tales detracciones el responsable podrá interponer el recurso previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de Podrecimiento Tributario.

5.4.2.5 *Cuestiones controvertidas*

Una temática que dio lugar a reiteras discusiones, fue la referida a la limitación que establece el artículo 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado en relación al cómputo de los créditos fiscales. Dicho artículo expone que no se consideran vinculadas con las operaciones gravadas las compras de automóviles cuyo costo de adquisición sea superior a \$ 20.000, las compras de indumentaria que no sea ropa de trabajo y las locaciones o prestaciones referidos en los puntos 1, 2, 3, 12, 13, 15 y 16 del inciso e) del artículo 3 (servicios de refrigerio, hoteles, posadas, masajes, estacionamiento o garajes, etc.).



Sin embargo, a raíz del memorándum 97/97 de la Dirección Nacional de Impuestos en el asunto “Air France”, se sostuvo que tal limitación no era de aplicación para las solicitudes de recupero, toda vez que lo que se solicita en recupero no es el crédito fiscal sino el impuesto facturado vinculado con la exportación.

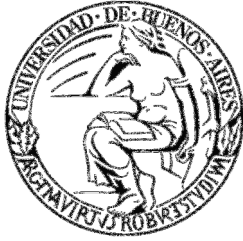
En otro ámbito de ideas, en determinados casos tuvo lugar la situación en la cual no procedió la devolución, acreditación o transferencia debido a que los proveedores del responsable no habían dado buen cumplimiento a sus obligaciones fiscales. Ello fue duramente atacado por la doctrina, en pos de que el particular no se constituye como un órgano de contralor, y no puede fiscalizar a sus proveedores vedando para que cumplan con todas sus obligaciones fiscales. Son obligaciones propias de cada proveedor y no tienen por qué afectar al negocio del propio contribuyente.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación trató esta cuestión⁴⁵ (2011), resolviéndola a favor del contribuyente con los argumentos de que el recupero del impuesto vinculado con operaciones de exportación no puede encontrarse supeditado a que los proveedores hayan dado buen cumplimiento a sus obligaciones fiscales, siendo obligación del propio Fisco reclamarle ello a los proveedores como sujetos pasivos del impuesto y no al exportador.

Posteriormente, en el año 2015 vuelve a plantearse la duda⁴⁶. Empero, en este caso no se trataba de hacer cargo al exportador de los incumplimientos de sus proveedores, sino que se cuestionaba la veracidad de las operaciones, así como su existencia y materialidad. A pesar de una aparente similitud, la cuestión de fondo planteada aquí era claramente diferente, ya que apunta a verificar la realidad económica de la operatoria y no ya el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

⁴⁵ Bildown S.A. c/ Fisco Nacional, Corte Suprema de Justicia de la Nación 27/12/2011.

⁴⁶ ADM Argentina S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 10/03/2015.



5.5 Responsable sustituto

Adicionalmente a los casos planteados, y a pesar no tratarse puntualmente de una importación o exportación de servicios, se ha optado por incluir en el presente trabajo el tratamiento a dispensarle a las operaciones de servicios que un sujeto del exterior realiza en el país, dada la relevancia que posee el tema en cuestión.

Esta situación fue incluida en el texto de la ley de IVA por medio de la ley 27.346 (B.O. 27/12/2016), incorporándose como un nuevo artículo a continuación del artículo 4 de la norma, y alcanzando a los hechos imposables perfeccionados a partir del 01/01/2017.

En el caso planteado nos encontramos frente a un sujeto no residente (y por ende no inscripto en el impuesto) que se traslada temporariamente a la Argentina para prestar un servicio determinado, cuya utilización también tendrá lugar en el territorio argentino. A fin de evitar que el sujeto del exterior deba inscribirse en el gravamen y presentar la declaración jurada abonando el impuesto correspondiente, se dispuso la figura de un responsable sustituto, quien tendrá a su cargo el ingreso del gravamen, facilitando así la recaudación del tributo.

En este sentido, la norma aclara que serán considerados responsables sustitutos “los residentes o domiciliados en el país que sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior y quienes realicen tales operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior, siempre que las efectúen a nombre propio”⁴⁷.

Puede observarse como nuevamente, al igual que para las importaciones de servicios, se dispone sobre el prestatario local la obligación de determinar e ingresar el gravamen producto de la operación.

⁴⁷ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo incorporado a continuación del artículo 4.



Es importante tener en cuenta que, cuando los locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de los sujetos del exterior revistan la calidad de consumidores finales⁴⁸ o responsables del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, no serán de aplicación las disposiciones de este apartado.

Por medio del Decreto 813/2018 se efectuaron aclaraciones a este supuesto, estableciéndose el plazo de diez días hábiles desde perfeccionado el hecho imponible para liquidar e ingresar el impuesto correspondiente. Vale aclarar que en estos casos el nacimiento del hecho imponible tiene lugar en el momento en que se termina la ejecución o prestación del servicio o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

El impuesto ingresado por el responsable sustituto podrá ser computado por este último como crédito fiscal, en el período en el cual el mismo haya sido ingresado.

⁴⁸ Serán considerados consumidores finales las personas humanas que destinen las locaciones o prestaciones de que se trata exclusivamente a su uso o consumo particular y en tanto no las afecten en etapas posteriores a algún proceso o actividad.



6 CONCLUSIONES

Como se ha desarrollado a lo largo del presente trabajo, se puede apreciar como Argentina ha ido avanzando paulatinamente hacia una política tributaria tendiente a incluir dentro de su ámbito a las operaciones transnacionales de servicios. Claramente ello no es coincidencia con el aumento que hubo en las últimas décadas de las operaciones de importación y exportación. En la medida en que Argentina se vuelve un país más “internacional”, es necesario se adecúen las normativas impositivas locales a fin de contemplar tal situación, y someter a gravamen las operaciones pertinentes.

Asimismo, el avance tecnológico de los últimos años ha abierto una nueva línea de comercialización de servicios, como es el caso de los servicios digitales. Algo prácticamente inexistente o muy escaso en años anteriores, hoy en día es cada vez más habitual. La forma de comercializar los servicios está cambiando y el mundo entero lo ha notado. Lo que antes tal vez se comercializaba solamente dentro del país o se exportaba inmerso en un “pendrive”, actualmente se realiza a través de internet o de la “nube”.

Ello trae serias complicaciones y pérdidas en la recaudación de los países más atrasados, a la vez que se convierte en un atractivo para las empresas multinacionales que en determinados casos pueden comercializar estos servicios evitando su tributación.

Pero la solución a estos problemas no debe ser unilateral, sino que depende de la articulación y la gestión en conjunto y hacia un mismo camino que deben adoptar las administraciones fiscales de todos los países.

Es aquí donde comienzan a cobrar significativa importancia las organizaciones mundiales que nuclean a los distintos países y establecen medidas multilaterales. Una de dichas organizaciones es la ya mencionada OCDE, que a la fecha se encuentra conformada por 36 países, siendo Chile y México los únicos representantes latinoamericanos. Actualmente Argentina no es miembro, pero pretende serlo. Por ello en los últimos años ha impulsado una serie de medidas tendientes a reflejar lo dispuesto por la OCDE.



Mismo Asiain⁴⁹ en el año 2000 ya sostenía que el aspecto internacional era fundamental en toda economía, y era por medio de la OCDE que debían propulsarse las medidas necesarias para articular políticas tributarias mundiales. En este sentido, dicho autor esbozaba:

Es necesario plantearse los aspectos tributarios desde una perspectiva internacional, pues será la forma más utilizada para las operaciones comerciales entre países. En tal sentido, los gobiernos deberán consensuar o tener en cuenta que las decisiones unilaterales en materia tributaria pueden afectar seriamente el funcionamiento global del comercio electrónico. La OCDE es el lugar apropiado en el cual se deberá diseñar una política tributaria homogénea que, sin menoscabar las facultades tributarias propias de cada país, otorgue un ámbito de neutralidad que permita no afectar el uso de esta formidable herramienta del nuevo mundo de los negocios.

Una de las medidas más importantes que promulgó la OCDE para combatir la evasión fiscal a nivel global son las denominadas acciones BEPS (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”). Tal iniciativa comprende quince acciones destinadas a mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Se pretende por medio de las mismas evitar que las compañías internacionales erosionen la base imponible y trasladen beneficios propiciadas por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales.

En palabras de Julián Martín⁵⁰ (2017):

El proyecto o informe del año 2015 de la OCDE/G-20, de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”) dota a los distintos Estados de soluciones para limitar los “vacíos normativos” existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las

⁴⁹ Asiain, J. H. (2000). Comercio electrónico. Operaciones internacionales. Errepar.

⁵⁰ Martín, J. A. (2017). BEPS. Situación actual. Implicancias locales y mundiales. Errepar.



empresas “desaparezcan” o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, en las que se desarrolla una escasa o inexistente actividad económica.

Países de la OCDE y el G-20, trabajando juntos en igualdad de condiciones, aprobaron un plan de acción de 15 puntos para hacer frente al BEPS. Más allá de asegurar los ingresos mediante la realineación de los impuestos a las actividades económicas y la creación de valor, el proyecto BEPS de la OCDE/G-20 tiene como objetivo crear un único conjunto de normas fiscales internacionales basadas en el consenso para abordar BEPS, y por lo tanto para proteger las bases de impuestos, al tiempo que ofrece una mayor certidumbre y previsibilidad a los contribuyentes, eliminando la doble no imposición. Sin embargo, al hacerlo, las nuevas normas no deben dar lugar a una doble imposición.

Argentina ha avanzado en este sentido, incluyendo en su normativa muchas de estas recomendaciones. Con la Reforma Fiscal acaecida a fines del 2017 se atacaron algunas de dichas acciones, como ser:

- Acción 1, por medio de la incorporación como objeto en el IVA de los servicios digitales.
- Acción 4, a través de la adecuación de las normas de capitalización exigua en la ley del Impuesto a las Ganancias.
- Acción 7, al incorporar el concepto de establecimiento permanente en la ley del Impuesto a las Ganancias.
- Acción 13, al reformular ciertas cuestiones referidas a Precios de Transferencia.
- Acción 14, al disponer un mecanismo de resolución de controversias mediante procedimientos de acuerdo mutuo.

Además se ha trabajado en la acción 13 mediante la regulación del Informe país por país, y en la acción 6 al modificar ciertos Convenios bilaterales, como es el caso del celebrado con Brasil.



Tal como puede observarse, Argentina se encuentra en un momento de profundos cambios fiscales, motivada por obtener una mayor participación en el plano internacional y adecuar su sistema tributario a las nuevas prácticas comerciales, evitando así lagunas fiscales y situaciones que escapen a la tributación.

A pesar de ello aún queda mucho camino por recorrer, y muchas cosas por hacer. Un claro ejemplo es la falta de definición del concepto de asesoramiento técnico, lo cual conlleva a que coexistan distintas interpretaciones y posturas, vulnerándose así el principio de seguridad jurídica de los particulares.

Lo cierto es que el comercio internacional es un ámbito que se encuentra en constante crecimiento, y al que las compañías deberían prestarle especial atención dado el abanico de posibilidades que ofrece, pero efectuando en todo momento un análisis pormenorizado de las implicancias impositivas que conlleva cada operación, e intentando considerar asimismo aquellas nuevas medidas que seguramente se promulgarán en el futuro.



7 MARCO NORMATIVO

7.1 Leyes

Ley del Impuesto a las Ganancias n° 20.628 (T.O. en 1997 y sus modificaciones), y su decreto reglamentario n° 1.344 (T.O. en 1998 y sus modificaciones).

Ley del Impuesto al Valor Agregado n° 20.631 (T.O. en 1986 y sus modificaciones), y su decreto reglamentario n° 692 (T.O. en 1998 y sus modificaciones).

Código Aduanero ley n° 22.415 (T.O. en 1981 y sus modificaciones).

Ley de transferencia de tecnología n° 22426 (T.O. en 1981 y sus modificaciones), y su decreto reglamentario n° 580 (T.O. en 1981).

Decreto n° 813. Impuesto al valor agregado. Reglamentación de servicios digitales y devolución de saldo a favor técnico generados por bienes de capital (T.O. en 2018).

7.2 Resoluciones administrativas

Resolución General (AFIP) 3497 – Sujetos comprendidos en Convenios para evitar la Doble Imposición.

Resolución General (AFIP) 2000 – Régimen de recupero de IVA para exportadores.

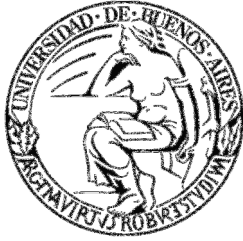
Resolución General (AFIP) 1122 – Precios de Transferencia.

Resolución General (AFIP) 739 – Retenciones a beneficiarios del exterior.

Resolución General (AFIP) 549 – Prestaciones realizadas en el exterior que se utilicen o exploten en el país.

Resolución (INPI) 328/2005 – Registro de contratos de transferencia de tecnología.

Resolución (INTI) 13/1987 – Transferencia de tecnología.



8 BIBLIOGRAFIA

8.1 Jurisprudencia

Indofood International Finance Ltd. vs. JP Morgan Chase Bank N.A London Branch, Reales Tribunales de Justicia, Londres 02/03/2006.

ADM Argentina S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 10/03/2015

Puentes del Litoral S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 20/08/2014.

Hidroeléctrica El Chocón S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 17/09/2013.

Bildown S.A. c/ Fisco Nacional, Corte Suprema de Justicia de la Nación 27/12/2011.

Application Software S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 22/07/2011

Autolatina Argentina S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación 15/03/2011.

Picapau S.R.L., Corte Suprema de Justicia de la Nación 20/09/2005.

Trebas S.A. s/ Recurso de Apelación, Corte Suprema de Justicia de la Nación 14/9/1993.

Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ Apelación, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 23/12/2010.

Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A., Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal 02/06/2009.

Aerolíneas Argentinas S.A. s/apelación, Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, 05/02/2008.

Pirelli S.p.A. c. Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, Cámara Nacional Civil y Comercial 11/08/1998.



Prevost Car Inc. vs. The Queen, Tribunal Fiscal Canadiense, 22/04/2008.

Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ Apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, 08/03/2007.

Tecnopel S.A. s/ Apelación, Tribunal Fiscal de la Nación 06/12/1999.

Gobierno de la Provincia de Mendoza – Tesorería Gral. De la Provincia, Tribunal Fiscal de la Nación - Sala D 18/03/2015.

8.2 Doctrina

Asiain, J. H. (2000). Comercio electrónico. Operaciones internacionales. Errepar.

Asociación Argentina de Estudio Fiscales. Revista de tributación N° 19. Número especial dedicado al 2do encuentro tributario regional latinoamericano IFA 2010.

Bettinger Barrios, H. (2002). *Investigación y desarrollo de la reforma fiscal*. Instituto Nacional de Investigaciones Jurídicas – Universidad Nacional Autónomas de México.

Carbone, S. (2015). Pérdida de Residencia en Territorio Argentino conforme Normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Ecolink. Recuperado de <https://www.econlink.com.ar/perdida-residencia-territorio-argentino-conforme-normas-ley-del-impuesto-ganancias>.

D'agostino, H. (2010). El IVA en la exportación e importación de servicios. Errepar.

Domínguez, S. (2018). El tratamiento en el IVA de los servicios digitales prestados por sujetos residentes o domiciliados en el exterior. Errepar.

García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la renta; teoría y técnica del impuesto*. Secretaría de Estado de finanzas. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo.

García Prats, F. A. (2005). *Los Precios de Transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea*. Crónica Tributaria n° 117. Universidad de Valencia.



García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Gebhardt, J. y Malvitano, R. (2014). *Trascendentes (y muy preocupantes) fallos de la Corte*. Errepar.

Giuliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Gotlib, G. y Vaquero, F. M. (2009). *Aspectos internacionales de la tributación argentina*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Guttal, S. (2007). *Globalización. Desarrollo en práctica*, vol. 17 n° 4/5. Recuperado de https://www.jstor.org/stable/25548249?seq=1#page_scan_tab_contents

Keiniger, W. (2008). *Beneficiarios del exterior y fuente argentina; algunas consideraciones a la luz de la reciente jurisprudencia*. Errepar.

Levene, C. *El contrato de gerenciamiento. Consecuencias impositivas. Asistencia técnica*. T. LIX-B.

Locursio, A. P. (2014). *Criterios generales de determinación de la fuente en los servicios*. Errepar.

Martín, J. A. (2017). *BEPS. Situación actual. Implicancias locales y mundiales*. Errepar.

Martín, J. A. (2008). *Asistencia técnica. Preocupante opinión fiscal*. Errepar.

Martínez, J. M. y Pignatelli C. (2017). *Derecho Financiero y Tributario I*. Madrid, España: Reus.

OCDE. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (versión abreviada)*. Recuperado de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1.



Rajmilovich, D. M. y Yemma, J. C. (2015). El retorno a la senda correcta. A propósito de los gastos en el exterior. Errepar.

Rosen, H. S. (2008). *Hacienda Pública*. Madrid, España: ed. McGraw-Hill/Interamericana.

Simesen de Bielke, S. A. (2015). IVA y exportaciones. Algunos aspectos conflictivos de interpretación y reglamentación. Errepar.

Sternberg, A. R. (2015). Principio de tributación en el país de destino. Errepar.

Sternberg, A. R. (2010). El tratamiento de las exportaciones en el sistema tributario interno. Incentivos, exenciones y devoluciones. La Ley.

Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Astrea.

XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. (2008). Isla Margarita, Venezuela.

8.3 Interpretaciones de los órganos de aplicación

Dictamen (DAT) 86/2007 – Impuesto al Valor Agregado. Servicios de marketing. Exportación de servicios. "AA Ltd. Sucursal Argentina".

Dictamen (DAT) 21/2006 – Impuesto a las Ganancias. Transformación de préstamos de la casa matriz en aportes de capital. Consulta vinculante. "M.C." Argentina S.R.L.

Dictamen (DAT) 34/2003 – Impuesto al Valor Agregado. Contrato de servicios y consultoría. Prestaciones efectuadas en el país con utilización efectiva en el exterior. "G.G." Argentina S.A. Consulta vinculante.

Dictamen (DAT) 45/2000 – Impuesto al Valor Agregado. Servicios médicos prestados en el país a personas residentes en el exterior. Fundación X.X.

Memorándum (DNI) 97/97 – “Air France”.



Circular (AFIP) 1288/1993 – IVA. Exportaciones. Locación de servicios.

Comisión de Enlace celebrada con el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Acta de la reunión del 02/10/02 y del 06/11/02.



9 ANEXO – PALABRAS CLAVES

A continuación se procede a detallar aquellas palabras claves, a efectos de poder identificar el presente trabajo final integrador:

- Exportación de servicios
- Importación de servicios
- Impuesto a las Ganancias
- Impuesto al Valor Agregado
- Tributación en operaciones transnacionales
- Sujetos no residentes
- Presunciones de fuente argentina
- Asesoramiento técnico
- Transferencia de tecnología
- Convenios para evitar la doble imposición
- Precios de transferencia
- Servicios digitales
- Responsable sustituto en IVA
- Recupero de IVA para exportadores
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Asimismo, se describen a continuación palabras clave identificadas según el código JEL de la American Economic Association:

- Tax Structure (H200) – Estructura Tributaria
- Taxation (H200) – Tributación
- Income Tax (H240) – Impuesto a las Ganancias
- Value Added Tax (H250) – Impuesto al Valor Agregado