

EXPORTACION E IMPORTACION DE SERVICIOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Escribe: **Dra. Daiana Soledad Polizzotto**

1

LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ARGENTINA

(Ley 20.628 t.o. 1997 y sus modificaciones)

I. INTRODUCCIÓN

OBJETO

La Ley del Impuesto a las Ganancias establece un sistema mixto de tributación (Art. 1 LIG):

- los residentes argentinos tributan por el denominado criterio de “renta mundial”, es decir, tanto por sus ganancias de fuente argentina como de fuente extranjera,
- en cambio, los no residentes o beneficiarios del exterior tributan sólo por sus ganancias de “fuente argentina”, por medio de retenciones a cargo de residentes argentinos que les efectúen pagos.

CRITERIO DE FUENTE

Principio general de fuente argentina (Art. 5 LIG)

Ganancias que provengan de:

- bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país,
- realización de actividades en el país o,
- hechos ocurridos en el país.

Principio general de fuente extranjera (Art. 127 LIG)

Ganancias que provengan de:

- bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior,
- realización de actividades en el exterior o,
- hechos ocurridos en el exterior.

La LIG aclara que no deben ser tenidos en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Además del principio general existen otras disposiciones de la LIG que regulan situaciones específicas (Ejemplo: empresas de transportes, compañías de seguros, trasmisión de noticias, etc.)

Las normas que crean el principio general, así como las que regulan situaciones específicas, sólo mencionan la utilización económica en la Argentina como un parámetro relevante en el caso de bienes, y no hay referencia alguna a servicios. En caso de tratarse de servicios, el parámetro para determinar la fuente del ingreso es el lugar donde se prestó el mismo.

2

El lugar de utilización económica de un servicio prestado en el exterior que no califica como Asistencia Técnica sólo es relevante para determinar si resulta o no alcanzado con IVA, pero es absolutamente irrelevante para determinar la fuente de la ganancia.

II. EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

Hay que diferenciar los servicios realizados en Argentina para beneficiarios de los mismos en otros países, de los servicios realizados directamente en otro país por una empresa argentina a través de personal enviado.

En el primer caso nuestra legislación considera esas rentas de fuente argentina, mientras que para la restante situación las mismas son de fuente extranjera.

El hecho de que sea considerada un resultado como de fuente argentina o de fuente extranjera, tiene dos implicancias:

- Posibilidad o no de computar como pago a cuenta el impuesto análogo efectivamente ingresado en el exterior (Tax Credit con cláusula Tax Deferral- Art. 1 LIG).
- El tratamiento específico que tienen los quebrantos provenientes de fuente extranjera (Art. 19 LIG).

El artículo 168 de la LIG establece que "del impuesto de esta ley correspondiente a las ganancias de fuente extranjera, los residentes en el país comprendidos en el artículo 119 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren tales ganancias...".

De lo expuesto, se desprenden dos situaciones, a saber:

- La legislación vigente sólo reconoce un crédito de impuesto cuando los mismos son abonados sobre ganancias consideradas de fuente extranjera. La desventaja que se presenta aquí es que, si la ley del otro país establece una retención en la fuente del impuesto a la renta, en caso de que la renta sea considerada de fuente argentina, nuestra ley no permite computar como pago a cuenta el impuesto retenido. Se produce así un caso de doble imposición. En cambio, si la renta es considerada de fuente extranjera, la LIG sí permite el cómputo como pago a cuenta del impuesto retenido en el exterior evitando la doble imposición.
- Las rentas definidas como de fuente extranjera no han incluido a las derivadas de servicios prestados desde el país con utilización o explotación económica en el exterior.

Es importante señalar una diferenciación en la forma en que tales servicios pueden ser prestados: a) íntegramente desde nuestro país, o b) parcialmente, complementándose con desplazamientos del personal idóneo en la prestación de los "servicios" que se pretendan trasladar.

En el primero de los casos, puede concluirse que, en virtud de la inexistencia de ganancias de fuente extranjera, se generará una pérdida significativa del impuesto que eventualmente se retenga en el exterior.

Aquí corresponde hacer una excepción respecto de los países de la región: Chile. La República Argentina ha celebrado con este país un convenio para evitar la doble imposición internacional. Dicho convenio establece que las ganancias sólo serán gravables en el estado en que tales rentas tuvieran su fuente productora. Ello así, los prestatarios de los servicios no deberán efectuar retención alguna cuando paguen por ellos a los prestadores nacionales.

En el segundo de los casos mencionados, la prestación del servicio en los países receptores de los mismos generará la existencia de ganancias de fuente extranjera y, consecuentemente, la posibilidad de computar crédito por impuestos retenidos en el exterior, hasta el límite del incremento de la obligación tributaria por la incorporación de dicha renta.

III. IMPORTACIÓN DE SERVICIOS

La legislación vigente tiene por objeto gravar la renta derivada de la importación de servicios. A tales fines se considera que parte de la renta que obtiene el exportador de servicios del exterior tiene como fuente u origen el territorio argentino.

Los beneficiarios del exterior tributarán por sus ganancias de fuente argentina a través de un sistema de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo sobre la presunción de una renta de fuente argentina, que no admite prueba en contrario. En otras palabras, cuando el sujeto del país efectúe los pagos a un sujeto del exterior deberá retener la tasa máxima del impuesto (35%) sobre la base de una renta presunta, según las disposiciones del Art. 93 de la LIG. Las mismas dependen de qué concepto se esté abonando.

Debemos tener en cuenta en estos casos, la existencia de convenios para evitar (o atenuar) la doble imposición suscriptos entre Argentina y otros países. Dependerá de las medidas adoptadas por cada uno de ellos, la aplicación de lo expresado en el párrafo anterior.

Como excepción al criterio general de fuente argentina, el último párrafo del Art. 12 de la LIG establece que se consideran renta de fuente argentina, los honorarios u otras retribuciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado **desde** el exterior. Es importante remarcar que comprende los servicios prestados **desde** el exterior y no aquellos prestados **en** el exterior. Esto quiere decir que comprende los servicios realizados fuera del país pero que impliquen la transmisión de conocimientos al sujeto del país (en principio, fuera del alcance del objeto del impuesto para beneficiarios del exterior -referido a actividades realizadas en el país extranjero-), pero que en virtud de

representar un asesoramiento hacia alguien de la República Argentina, y por ende existir efectos en la misma, obliga a sujetar el impuesto a tales servicios.

Por lo tanto, la cuestión será definir en qué caso una retribución abonada a un sujeto del exterior por un servicio realizado en el exterior está alcanzada por el impuesto. Para ello podemos enunciar:

- Si el servicio retribuido corresponde a una prestación efectivamente realizada en el exterior, y que no dio lugar a consejo, informe alguno o dictamen que sea posteriormente utilizado por el sujeto del país en la toma de decisiones, no estamos entonces frente a un servicio sujeto al gravamen. Dicha tarea realizada en el exterior, y que solamente originó la prestación de un servicio, está fuera del ámbito del tributo.
- Por otro lado, si en el caso anterior el servicio retribuido diera lugar a que el sujeto del exterior emita un dictamen dando una opinión sobre el tema consultado, recomendando un curso de acción a seguir, ya nos encontraríamos con una prestación realizada en el exterior con efectos en la República, dada la utilización en el país de dicho dictamen a través de la posterior toma de decisiones. Por ende, la misma estaría sujeta al impuesto y, por lo tanto, correspondería que el prestatario del servicio practique la retención.

De lo mencionado anteriormente surge la necesidad de analizar cuidadosamente qué consideramos asesoramiento.

La LIG no define el concepto de asesoramiento técnico, sin embargo si nos remitimos a la resolución 13/87 del INTI y la Ley 22.246 de Transferencia de Tecnología, establecen que se consideran servicios de asistencia técnica aquellos brindados bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, en los que el proveedor asume la obligación de brindar prestaciones específicas.

La doctrina¹ ha definido al asesoramiento como el fruto de un esfuerzo creativo, el que se va a plasmar en consejos, advertencias, transmisión de 'know-how', con prescindencia de que tal esfuerzo creativo se haya generado por la demanda exclusiva del que solicita el asesoramiento en el país, o que el mismo surja de la acumulación de conocimientos o experiencias de quienes lo prestan, los cuales pueden resultar de utilidad indistintamente a demandantes del país o del extranjero. En estos casos, los contratos mediante los cuales se instrumenta la provisión de asesoramiento no obligan a quienes lo suministran por los resultados posteriores que se deriven de su aplicación, la cual no requiere -por otra parte- una participación personal de quienes lo brindan. Cabe señalar también que el asesoramiento es utilizado única y exclusivamente por quien lo solicita y no trasciende a terceros. Por otro lado, la doctrina ha definido al contrato de asesoramiento como aquel mediante el cual la consultora se obliga a suministrar a la otra parte (consultante) una información, un dictamen o un estudio determinado acerca de un producto o una actividad, que requieren de parte de la consultora una serie de conocimientos científicos o técnicos.

Respecto del contrato de asistencia técnica, se lo ha definido como aquel mediante el cual la empresa asistente se obliga a poner al servicio de la otra parte -además de conocimientos y experiencia- su

¹ Rotella Horacio, "Tratamiento impositivo de los servicios compartidos", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXIV, Página 34, Enero 2003.

colaboración, mediante personal altamente especializado, y a prestar el concurso técnico necesario para la producción. La empresa asistente asume una obligación de hacer que conlleva la producción de un resultado. Denota un apoyo con necesaria presencia (física o no) del asistente y para el caso específico de la asistencia técnica vemos que tiene su significado propio donde la tecnología o técnica se presta en forma de servicio. Servicio, que estará ligado a los mismos procesos comerciales o productivos que hacen al negocio mismo del prestatario y que además conlleva la producción de un resultado.

Respecto de los "otros servicios", sus características difieren de las señaladas precedentemente, ya que tales servicios se encuentran instrumentados a través de contratos referidos a locación de servicios en general. Es decir, a través de estos instrumentos se "contrata" a terceros la ejecución de actividades, como por ejemplo finanzas, recursos humanos, administración o mantenimiento informático.

V. JURISPRUDENCIA JUDICIAL RELACIONADA

- Concepto de "asesoramiento técnico"

En este fallo, se definió el asesoramiento técnico como el suministro de informes, estudios o prospectos que posibiliten el mejoramiento de los servicios prestados por la empresa receptora de dicho asesoramiento (fallo "Esso SAPA" - TFN - Sala D - 4/8/1969).

- Alcance del concepto "asesoramiento técnico"

En este fallo, se dijo que el asesoramiento técnico no consiste sólo en aquel que fue realmente proporcionado, sino también en el asesoramiento que se tiene derecho a obtener, en virtud de lo pactado contractualmente (fallo "Fader SAICYF" - TFN - Sala C - 28/8/1969).

Este fallo consideró al procesamiento de datos en server remoto como una asistencia técnica y, por ende, si bien no está expresamente legislado, un servicio prestado en el exterior que al ser utilizado en la República Argentina (asimilación del servicio al concepto de bine) resulta en la obtención de una renta de fuente argentina para el beneficiario del exterior que lo presta (fallo "Aerolíneas Argentinas SA" - TFN - Sala D - 12/05/2004)

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del TFN en la causa Aerolíneas y, de esa forma, convalidó la posición fiscal. Sin embargo, la Cámara realizó un razonamiento diferente al del TFN, Con respecto a la naturaleza jurídica del pago, la Cámara entendió que se trataba del pago de "servicios"; pero acto seguido, analizó dónde se utilizaba económicamente ese servicio. Ello, según la Cámara, determinaba que las ganancias fueran de fuente argentina aun sin tratarse de servicios que calificaran como "Asistencia Técnica", lo que no se condice con las disposiciones de la LIG. (fallo "Aerolíneas Argentinas S.A." - CNACAF - Sala I - 05/02/2008)

En este otro fallo, se consideró que el procesamiento de datos en un server remoto tiene el carácter de servicio prestado en el exterior y por ende no queda alcanzado por el impuesto (fallo "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." - TFN - Sala A - 06/02/2007)

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal concluyó que si Austral contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior, la ausencia de un establecimiento permanente de la empresa en el país no le quita al Estado Argentino potestad tributaria, ya que del mismo expediente surge que la actora ha obtenido un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, esto es, que utilizó la asistencia brindada por dicha firma para que la empresa aerocomercial pudiese obtener ganancias por la venta de sus productos. (fallo "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A."- CNACAF- Sala V- 02/06/2009)

En otro fallo, se entendió que siendo que el aprovechamiento de los servicios de asistencia técnica y financiera lo obtienen los contratantes residentes en el país y es en el país donde se los utiliza y donde se toman las decisiones, es evidente que el asesoramiento o asistencia es prestado desde el exterior y no en el exterior, desde el momento en que no existe en la causa constancia de que los usuarios del servicio no lo hayan empleado dentro del país y, menos aún, de que las tareas complementarias derivadas de dicha asistencia se hayan ejecutado fuera del país. Al ser ello así, constituía un pago a beneficiarios del exterior que debió ser objeto de retención del impuesto a las ganancias en los términos del artículo 12, segundo párrafo, de la ley 20628. ("Priu, Norberto"- TFN- Sala C- 25/03/2008)

- Alcance de la expresión "asesoramiento"

En este fallo, se consideró el caso de proyectos de edificios y de nuevas instalaciones, así como también de análisis de muestras de productos realizadas en el exterior, y en tanto no fueran trabajos complementarios de regalías, se concluyó -por tratarse de circunstancias que implicaban el suministro de ayuda técnica, asesoramiento o instrucción- que se estaba frente a un asesoramiento técnico prestado desde el exterior.

También se dijo que tal conclusión era válida, aun cuando se hubiera concedido, mediante el pago de regalías, el uso de marcas y patentes (fallo "SA Nestlé de Productos Alimenticios" - CSJN - 15/2/1979).

La Corte confirmó la decisión de la Cámara y agregó que, como el propósito de la norma es evitar la evasión fiscal, se debe dar sentido amplio a la expresión "asesoramiento", y dejó de considerar que asistencia técnica no es lo mismo que trabajo material. La Corte dijo: "...toda vez que ello no se lograría por completo si no se reputara alcanzado todo pago al exterior por asistencia técnica independiente del uso de patentes o marcas retribuidas mediante regalías".

- Tarea técnica encomendada a una persona residente en el exterior

En este fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, se consideró el caso de una tarea encomendada a una persona residente en el exterior, que consistía en preparar la documentación técnica y el manual de funcionamiento destinados a construir y poner en funcionamiento una planta industrial en el país.

Frente a esta situación, se concluyó que esa tarea no podía considerarse asesoramiento técnico prestado desde el exterior y, por ende, no correspondía retener el gravamen sobre las sumas giradas al exterior, dado que se trataba de un contrato de locación de obra, celebrado con una persona domiciliada en el exterior (fallo "PASA Petroquímica Argentina SA" - TFN - Sala D - 31/10/1975).

VI. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA RELACIONADA

- Alcance del concepto "asesoramiento técnico"

Los pagos efectuados en concepto de comisión por el servicio de calificación de riesgo prestado desde el exterior constituyen rentas de fuente extranjera, no encontrándose alcanzados por el Impuesto a las Ganancias argentino. No sólo la ganancia se percibe desde el extranjero, sino que el trabajo se efectúa fuera de nuestro país y también se utiliza en el extranjero. No se trata de un servicio que implique un consejo, una transmisión de conocimientos o pautas de actuación a quien lo demanda. (Dictamen N° 29/2002- DAT)

- Convenios para evitar la doble imposición

Los pagos que se realicen a la empresa por análisis químicos de minerales solicitados por residentes argentinos, no resultarán alcanzados por el régimen de retención previsto por el Título V de la ley de impuesto a las ganancias como consecuencia de las disposiciones emergentes del Convenio Internacional para evitar la doble imposición. (Dictamen N° 37/1996- DAT).

VII. CUADRO RESUMEN

Sujeto	Residencia	Servicio prestado	Fuente *(1)	Objeto	
Persona física, sucesión indivisa o sujeto empresa	Argentina	En el país hacia el exterior	Argentina	Si	*(2)
		En el exterior	Extranjera	Si	*(3)
	Extranjera	En el país	Argentina	Si	*(4)
		En el exterior	Extranjera	No	*(5)
		En el exterior hacia el país	Argentina	Si	*(6)

*(1) La fuente se determina en función del lugar donde se llevó a cabo la prestación del servicio, con independencia de la utilización económica, concepto vinculado en la LIG con la exportación de bienes.

*(2) Si el residente del país sufre una retención en el país extranjero no podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, el impuesto ingresado en dicho país.

*(3) Si el residente del país sufre una retención en el país extranjero podrá computarse como pago a cuenta el impuesto análogo efectivamente pagado, hasta el límite del incremento de la obligación tributaria por la incorporación de la renta. El excedente

*(4) Deberá tributar como beneficiario del exterior, es decir que quien contrate con aquél deberá retener el 35% sobre una ganancia presunta en carácter de pago único y definitivo, esto quiere decir que si la retención está correctamente realizada libera

*(5) Se encuentra fuera del objeto del impuesto.

*(6) Si califica como honorarios u otras retribuciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole que tenga utilización económica en el país.