

Título: Análisis sobre las disposiciones de las leyes de Transferencia de Tecnología y del Impuesto a las Ganancias orientado a mejorar la técnica contractual. "Comentario a fallo: Consolidar Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. s/Recurso de Apelación"

Autor: Villamil, María P.

Fecha: 21-08-2009

Publicación: IJ Editores

Cita: IJ-XXXV-346

[Ver Voces](#)



Análisis sobre las disposiciones de las leyes de Transferencia de Tecnología y del Impuesto a las Ganancias orientado a mejorar la técnica contractual.

*"Comentario a fallo: Consolidar Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. s/Recurso de Apelación"**

María Paz Villamil**

I.- Introducción - [arriba] -

En el presente trabajo analizaremos ciertos artículos de la ley de transferencia de Tecnología y otras normas relacionadas, a la luz del fallo recientemente publicado del Tribunal Fiscal Nacional, Sala C de autos "*Consolidar Aseguradora de Riesgos de Trabajo S.A. s/Recurso de Apelación - Impuesto a las Ganancias - Retenciones a beneficiarios del exterior*" (16-2-2009), con el propósito de extraer conceptos a tener en cuenta al tiempo de redactar contratos de transferencia de tecnología.

II.- Cuestiones preliminares - [arriba] -

Antes de insertarnos en el análisis de caso, nos parece oportuno recordar ciertos conceptos indispensables sobre Transferencia de Tecnología para poder entender su complejo entramado con las normas impositivas.

"La transferencia de tecnología es el proceso mediante el cual la ciencia y la tecnología se difunden en las actividades humanas, es la transferencia de conocimientos sistemáticos para la fabricación de un producto, para la aplicación de un procedimiento o para la presentación de servicios. La transferencia de tecnología tiene lugar cuando una organización pone a disposición de otra una tecnología innovadora, ya sea a través de un contrato de licencia, la creación de una empresa conjunta, un acuerdo de fabricación y/o un acuerdo de comercialización con asistencia técnica. O bien, cuando un profesional exporta sus conocimientos hacia otro establecimiento y/o país, región, etc.¹"

Esta actividad está regulada por la Ley N° 22.426 (en adelante, LTT) que comprende conforme su art. 1º, "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".

La LTT, a raíz de de la modificación a la Ley de Inversiones Extranjeras N° 21.382 y de Emergencia Económica N° 23.697, establece un sistema de inscripción automático ante el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual (INPI) para todos los contratos que reúnan las condiciones del artículo primero. Debe destacarse que la falta de inscripción de los mismos no afecta su validez, pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas del impuesto a las ganancias. Es decir que, en caso de inscribirse, será considerado como gasto, a los pagos realizados en concepto de regalía y por lo tanto, se deducirá dicho gasto del monto de la ganancia bruta a fin de determinar el importe de la ganancia neta sobre la que se le aplicará la alícuota del impuesto a las ganancias.

Las deducciones relativas a los contratos de tecnología, en cuanto ellos incluyan asimismo una

prestación de asesoramiento, tienen un límite adicional según la ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) que establece que la deducción en los casos de pagos por asistencia técnica prestada desde el exterior no podrá exceder algunos de los siguientes límites:

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

Por otro lado, como el pago de regalías hacia el proveedor implica una ganancia de fuente argentina sobre la que también se tributa, conforme surge del art. 91 LIG, cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario² del exterior corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la AFIP, con carácter de pago único y definitivo el 35% de tales beneficios.

Ahora bien, es importante tener en cuenta, por un lado, qué es lo que se está transfiriendo a los fines de encuadrar la aplicación de la ley de impuesto a las ganancias y en función de ello determinar cuál es la tasa de retención aplicable ya que la misma dependerá de las características de la prestación, la modalidad de pago de la misma y, de corresponder, de la posible aplicación de algún Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) suscripto entre Argentina y otro país³.

Por el otro, cabe tener en cuenta que el impuesto a las ganancias grava las ganancias *netas*, razón por la cual -y en relación con el gravamen que recae sobre quien transfiere la tecnología- resulta necesario determinar cuál es el monto que del pago (ganancia bruta) se considerará ganancia neta a los fines de liquidar el impuesto. En casos de beneficiarios del exterior, existen presunciones sobre las que no se admite prueba en contrario previstas en la LIG.

De no aplicarse ningún convenio, la tasa de retención equivalente al 35% será aplicada sobre los siguientes porcentajes, que equivalen a presunciones de ganancia neta efectuada por el legislador:

- 1) El 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de autoridad competente en materia de transferencia de tecnología siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados⁴. La tasa efectiva de retención será del 21%, que resultará de aplicar el citado porcentaje a la tasa del impuesto (35%), y en el supuesto que la empresa local se haga cargo del impuesto, la tasa ascendería al 26,58%.
- 2) El 80% de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1⁵. En este caso, la tasa efectiva de retención será del 28%, y del 38,89% en caso que la empresa local se haga cargo del impuesto.
- 3) Cuando los servicios involucrados en la prestación no se encuentren incluidos en los puntos anteriores (1 y 2), la presunción que corresponderá aplicar será la de la norma residual del art. 93 inc. h) de LIG, que es del 90%⁶. En este caso la tasa efectiva de retención será del 31,50% o bien el 45,99% si la sociedad local se hiciese cargo del impuesto que corresponde pagar al sujeto del exterior por lo que correspondería aplicar el mecanismo del *grossing up*⁷.

Ahora bien, sin perjuicio de lo mencionado en el punto 3, cuando no se cumplimenten debidamente los requisitos de registración ante la autoridad de aplicación, podría discutirse si se aplica el 100% o el 90% ya que el art. 9º de la LTT habla de "totalidad" (es decir del 100%)⁸ de los montos pagados como ganancia neta, mientras que el 93 inc. h) de la LIG⁹ establece una ganancia neta presunta del 90%. Al respecto, nosotros consideramos que por aplicación de la máxima *lex specialis derogat legi generali* el precepto de la LTT habría quedado tácitamente derogado por las disposiciones de la LIG¹⁰.

Asimismo, el INPI ha dispuesto¹¹ que no puede encuadrarse como tecnología:

- 1.- La adquisición de productos;

2.- 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, 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;

3.- Las licencia de uso de *software* o de actualizaciones de *software*;

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

A tales efectos, se considera asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría 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 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.

Ahora bien, entre Argentina y España, que son los países que nos interesan en relación al fallo que luego comentaremos, existe un CDI que establece en su Protocolo, la reducción de la alícuota de retención por cánones o regalías bajo la condición de que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes (en este caso Argentina).

Entonces, según este CDI, la retención varía también según la materia transferida y de acuerdo a los siguientes parámetros:

1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichos cánones o regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan, y conforme a la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones o regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder:

a) del 3 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de noticias;

b) del 5 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas;

c) del 10 por 100 del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica;

d) del 15 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos.

III. Análisis del fallo - [arriba] -

Ahora sí, yendo al fallo en cuestión, allí se planteó si la actora, Consolidar Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. (en adelante Consolidar) había efectuado correctamente la retención de ganancias por los pagos girados al exterior a las empresas Santa Iscla Union S.A. y Consultores en Previsión Social S.L. (ambos residentes en España) con quienes había suscripto contratos de asistencia técnica, y que fueron luego inscriptos ante el INPI a los fines de obtener los beneficios impositivos de la ley de Transferencia de Tecnología y de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Ahora bien, el Fisco consideró que correspondía realizarse un ajuste sobre el monto declarado al tiempo de inscribir el contrato con Santa Iscla Unión SA (en adelante el primer contrato) ya que no había sido el efectivamente abonado, siendo éste último superior. Por otro lado, con respecto al otro contrato (en adelante el segundo contrato) se había declarado como monto \$ 150.000 anuales e inscripto por esa suma, cuando en realidad el monto abonado había sido de \$ 300.000 ya que su duración se extendió a dos años. Por todo ello, consideró que las retenciones efectuadas a los

beneficiarios del exterior resultaban impugnables y que los requisitos de las leyes no fueron cumplidos por el exceso en el monto declarado.

Por otro lado, la parte actora manifiesta que la ley actual de transferencia de tecnología exige la inscripción a título informativo ya no siendo necesaria la aprobación del régimen anterior, y que la AFIP intentaba asimilar la falta de coincidencia de los precios estimados con los efectivamente pagados como una ausencia de aprobación, y que por lo tanto, no se habían cumplido con los requisitos de inscripción del protocolo del Convenio de Doble Imposición (CDI) con España.

Además, manifiestan que los montos de los contratos, no coinciden porque en el primero de ellos, existían conceptos variables que no podían establecerse con exactitud mientras que en el segundo de ellos, el error había sido del INPI al no advertir que el mismo contrato establecía una suma anual, y no final.

Finalmente, el Tribunal Fiscal, falló a favor de Consolidar al considerar lo siguiente:

- Que si bien, la Ley de Transferencia de Tecnología exige el registro a título informativo y que en caso de no hacerlo o de no cumplir con los requisitos de la inscripción, trae como "penalidad" la no obtención de los beneficios impositivos, el monto de las regalías no se encuentra incluido dentro de los requisitos de la LTT ya que el art. 8 de la LTT exige una "estimación" de los pagos a efectuarse, y por ende, no la determinación exacta del precio.

- Que el Fisco no fundó ni probó una reconducción del contrato o la existencia de otro contrato.

Respecto de este último punto, consideramos que el fallo pareciera dar a entender que la sentencia hubiera sido a la inversa si se hubiera probado la existencia de un contrato diferente o de la reconducción de los existentes. De haberse probado lo anterior, habría sido válido el reclamo de la AFIP, pero no para corregir lo tributado respecto de los contratos originales, sino por la no inscripción de los segundos.

IV.- Conclusión - [arriba] -

Las consideraciones precedentes y el fallo mencionado sirven para que, a partir de ellas, podamos extraer *tips* a tener en cuenta al tiempo de redactar contratos de esta naturaleza. Algunos de ellos podrían ser los siguientes:

- Analizar cual es el objeto del contrato, a fin de encuadrarlo en alguna de las categorías de la LTT y en función de ello, determinar sobre qué porcentaje de presunción de ganancia neta se aplicará la alícuota, es decir qué inciso del art. 93 LIG se aplica.
- Tener en cuenta las normas del INPI en cuanto a registración y exclusiones de ciertos objetos (ej. software).
- Cuales son los países "proveedor" y "beneficiario" y determinar si existe un CDI.
- Si existiera CDI, si éste exige el registro del contrato en la Autoridad de Aplicación (en Argentina, el INPI).
- También es importante tener presente que cuando el objeto del contrato encuadra en diferentes incisos del art. 93 LIG se aplicará el porcentaje que sea mayor¹², por lo que será necesario evaluar si conviene incluirlos en un solo contrato o desdoblarlo en dos contratos independientes.

Notas:

* Trabajo presentado por la Autora en la Maestría en Propiedad Industrial de la Universidad Austral.

** La autora es *Abogada Senior* en el *Estudio Rattagan, Macchiavello, Arocena & Peña Robirosa*, en las áreas de propiedad intelectual, marcas, patentes, modelos de utilidad, modelos y diseños industriales y

protección de derechos de autor.

¹ Artículo: "Propiedad Intelectual, Universidad y Transferencia de Tecnología", Bernardo M. Díez - Revista La Ley del 20-7-09

² Según el mismo artículo en el cuarto párrafo, se considerará beneficiario del exterior a aquel que perciba 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 acreditara residencia estable en el mismo.

³ Estos convenios permiten, mediante el cumplimiento de determinados recaudos formales, reducir la alícuota efectiva de retención e incluso, en ciertos casos, evitar practicar la misma. En caso de no aplicar CDI, se presumirá ganancia de fuente argentina.

⁴ art. 93 inc. a 1) LIG.

⁵ art. 93 inc. a 2) LIG.

⁶ art. 93 inc. h) LIG.

⁷ El *grossing up* significa que, como la persona física o jurídica domiciliada en el país se hará cargo -sin deducirlo de los montos abonados- del pago del impuesto a las ganancias que debía pagar la empresa con domicilio en el extranjero, tal importe debe ser considerado ganancia del sujeto del exterior a los fines de liquidar el impuesto.

⁸ art. 9 LTT, que dice: "la falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el art. 2º o la falta de presentación de aquellos contemplados en el art. 3º, no afectarán su validez pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor".

⁹ art. 93 LIG dice que: "cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario: h) el 90% (noventa por ciento) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores".

¹⁰ Ésta es a su vez, la opinión que hasta el momento ha sostenido la AFIP.

¹¹ Por medio de la Resolución P-328/2005 (Boletín oficial 19-10-05).

¹² art. 93 LIG "...En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor..."

© Copyright : IJ Editores