

CARRERA DE ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

**Fiscalidad de los Centros de Servicios Compartidos
establecidos en Argentina**

TRABAJO FINAL

CARLOS GASTON SOKOL

Tutor
DARIO RAJMILOVICH

Buenos Aires, Mazo de 2014

INDICE

I – Los centros de servicios compartidos	1
1. Marco conceptual	1
2. Los centros de servicios compartidos (CSC)	5
3. Criterios de localización geográfica: la situación de Argentina	9
4. Alternativas de estructuración en el marco jurídico argentino	10
II – Tratamiento en la legislación tributaria argentina (primera parte: Impuesto a las Ganancias)	16
1. Configuración de los CSC como sujetos del gravamen	16
2. El principio del operador independiente (<i>arm's length standard</i>) I: cuestiones generales en materia de servicios compartidos	23
3. El principio del operador independiente (<i>arm's length standard</i>) II: cuestiones especiales en materia de servicios compartidos	40
4. El crédito por impuestos análogos pagados en el exterior	50
III – Tratamiento en la legislación tributaria argentina (continuación: el Impuesto al Valor Agregado)	57
1. Configuración de las operaciones de los CSC como objeto del gravamen	57
2. Alcance de la potestad del Estado Argentino en materia del gravamen ...	59
3. El cómputo de créditos fiscales	73
IV – Tratamiento en la legislación tributaria argentina (continuación: otros impuestos nacionales)	88
1. Los activos atribuibles a los CSC frente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	88
2. Las transacciones financieras de los CSC frente al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente	89
V – Tratamiento en la legislación tributaria argentina (continuación: la actividad de los CSC frente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos)	93
1. Introducción	93
2. Los aspectos objetivo, subjetivo y temporal del hecho imponible	93
3. El aspecto espacial del hecho imponible	97
4. Exenciones, exclusiones de objeto y deducciones en la base	102
5. Aspecto cuantitativo del hecho imponible	107
VI – Tratamiento en la legislación tributaria argentina (continuación: los “acuerdos de nivel de servicios” – <i>service level agreements</i> – frente al Impuesto de Sellos)	111
1. Introducción	111
2. El aspecto objetivo del hecho imponible	112
3. El aspecto subjetivo del hecho imponible	115
4. El aspecto espacial del hecho imponible	117
5. El aspecto temporal del hecho imponible	120
6. El aspecto cuantitativo del hecho imponible: bases imponibles	122
VII – Impacto fiscal global de los CSC establecidos en Argentina (Primera parte: Tratamiento de los servicios recibidos desde la perspectiva de los países del MERCOSUR)	130
1. Introducción	130
2. Tratamiento de los servicios recibidos en Uruguay	131
3. Tratamiento de los servicios recibidos en Paraguay	134
4. Tratamiento de los servicios recibidos en Venezuela	137
5. Tratamiento de los servicios recibidos en Bolivia	141
6. Tratamiento de los servicios recibidos en Brasil	143

VIII – Impacto fiscal global de los CSC establecidos en Argentina (Segunda parte: Efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional)	149
1. Conclusiones preliminares la Primera Parte	149
2. Efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional	152
3. El Convenio Internacional suscripto con Bolivia	153
4. El Convenio Internacional suscripto con Brasil	154
5. El Convenio Internacional suscripto con Uruguay	156
IX – Ideas para un régimen de incentivos fiscales al establecimiento de CSC en Argentina	158
1. Lineamientos fundamentales	158
X – Conclusiones	161
Anexos	175
Anexo I - Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicables a la actividad de los CSC establecidos en el país	175
Anexo II - Alícuotas del Impuesto de Sellos aplicables a los <i>acuerdos de nivel de servicios</i>	178
Anexo III - Proyecto de ley de Promoción Fiscal de Centros de Servicios Compartidos	180
Bibliografía	194

I – LOS CENTROS DE SERVICIOS COMPARTIDOS

1. Marco conceptual

La expresión “procesos de negocios” (*business processes* o simplemente *BP*) se refiere omnicomprendivamente a una multitud de procesos que cualquier organización lleva a cabo con el fin de prestar servicios a sus empleados, propietarios, clientes, proveedores y, en general, a todos aquellos que tienen un interés en la misma (*stakeholders*).

Tales servicios incluyen los de contabilidad, auditoría, atención al cliente, procesamiento de órdenes de compra, la administración de recursos humanos, materiales, financieros e informáticos y muchos otros más, necesarios para el funcionamiento de la organización.

Tradicionalmente la mayoría de estos servicios se consideraban “no transables”, en el sentido que no se podían prestar entre partes ubicadas en diferentes países, a diferencia de lo que ocurría con la comercialización de bienes físicos: requerían que prestador y prestatario estuvieran presentes en el mismo lugar y en el mismo momento para su prestación efectiva.

En cuanto tales servicios se centraban en el intercambio, almacenamiento, procesamiento y recuperación de información (incluyendo voces, palabras, datos, imágenes, y cualquiera de sus combinaciones), si bien no requerían proximidad física, se prestaban “cara-a-cara” debido a restricciones tecnológicas, ya fuera porque algunas formas de información no podían almacenarse (debían producirse y consumirse instantáneamente) o bien porque podían almacenarse pero no podían transmitirse rápida y económicamente entre países para su procesamiento.

Estos servicios también se consideraban “no transables” en razón de determinados usos y costumbres corporativos. Así ciertas formas de información se procesaban internamente en las empresas (e.g. la contabilidad era llevada por un Departamento de Contaduría) porque “siempre se había hecho así”, y algunos intercambios de información entre productores y consumidores involucraban, por tradición, contacto “cara-a-cara”, tales como los que ocurrían entre abogados y sus clientes, médicos y sus pacientes, etc.

Este estado de cosas cambió con el advenimiento de las denominadas “tecnologías de la información y las comunicaciones” (TICs), que permitieron el almacenamiento de todas las formas de información mediante su digitalización, y su intercambio instantáneo, por medios de transporte más rápidos y baratos, entre personas ubicadas en cualquier lugar del mundo que contase con la infraestructura adecuada.

Según Dossani y Kenney¹ estos desarrollos fueron facilitados durante la burbuja de Internet que tuvo lugar en la década del 90, durante la cual se instaló una enorme capacidad de cable de nueva fibra óptica internacional. Con la caída de la burbuja, el exceso de capacidad llevó a una drástica caída en los precios en las telecomunicaciones. Por supuesto, los precios cayeron tanto en los Estados Unidos como en los mercados internacionales, pero la cuestión central fue que también cayó la diferencia relativa entre ambos precios, y con ello la participación de los costos de comunicación en la estructura de costos de las empresas.

¹ DOSSANI, Rafiq y KENNEY Martin; *Went for Cost, Stayed for Quality?: Moving the Back Office to India*. Asian-Pacific Research Center, Stanford University, Noviembre de 2003; p. 12.

Por ejemplo, el costo de un megahertz de capacidad de procesamiento cayó de 7.600 dólares en 1970 a 17 centavos de dólar en 1999. El costo de transmitir un trillón de bits cayó desde 150.000 dólares en 1970 a 12 centavos de dólar en 1999. Actualmente el contenido completo de la Biblioteca del Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica puede transmitirse en todo ese país por 40 dólares y pronto podrá ser almacenada en un chip de computadora².

Tales desarrollos permitieron que los llamados telefónicos de una firma pudieran ser atendidos, y sus formularios pudieran ser procesados, en cualquier lugar del mundo con conexión a las telecomunicaciones globales. De manera simple: en el nuevo mundo digital cualquier actividad que no requiriera presencia física podía ejecutarse en casi cualquier lugar que estuviera “conectado”.

Por otra parte, los usos y costumbres comenzaron a dejarse de lado a medida que la gente se vio inducida al uso de medios electrónicos para contratar nuevos “servicios habilitados por la tecnología de la información” (*information technology enabled services* o simplemente *ITES*) a los que previamente sólo había tenido acceso mediante contacto directo. En la esfera de los negocios, consultas entre proveedores de servicios y sus respectivos clientes comenzaron a tener lugar a distancia ya que la interacción “cara-a-cara” dejó de ser considerada necesaria en todos los casos.

Finalmente, las reformas regulatorias que tuvieron lugar en el seno de importantes tratados internacionales, como el Acuerdo General del Comercio de Servicios –único tratado multilateral sobre servicios–, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte –primer tratado en contemplar una sección relativa al libre comercio de servicios entre países desarrollados y en vías de desarrollo– y el Protocolo de Montevideo sobre el Comercio de Servicios del MERCOSUR³, contribuyeron mediante la adopción de los principios básicos de “no discriminación” y de “nación más favorecida”, a dismantelar las barreras previamente existentes para la prestación de esta nueva generación de servicios entre las naciones.

El uso de las TICs permitió que el conocimiento fuera codificado, estandarizado y digitalizado, lo que a su vez permitió que la prestación de más servicios fuera “fragmentada” en componentes más pequeños que podían localizarse geográficamente en cualquier lugar. En un contexto comercial desregulado, esto hizo posible prestar un servicio en un país y consumirlo (o utilizarlo en un proceso productivo) en otro, ya sea simultánea o posteriormente. En suma, se trató de una revolución en la “transabilidad” de los servicios (*tradability revolution of services*)⁴: su transformación de actividades “no comerciables” a nivel internacional, a “comerciables”⁵.

Para algunos autores⁶ esta revolución puede concebirse como una segunda fase de la globalización, por ser la continuación de una primera fase que consistió en la segmentación y desplazamiento de algunas etapas de las actividades manufactureras desde países desarrollados hacia países del sudeste asiático, China, México y Centroamérica, impulsada especialmente por Estados Unidos en las tres últimas

² UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; *World Investment Report 2004. The Shift Toward Services*. United Nations. New York and Geneva, 2004; p. 178.

³ Aprobada en la Reunión N° XIII del Consejo del Mercado Común (15/12/1997) (Decisión N° 13/97).

⁴ UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 2; p. 147.

⁵ MARTINEZ, Jorge Mario; PADILLA, Ramón y SCHATAN, Claudia; *Comercio internacional: de bienes a servicios. Los casos de Costa Rica y México*. Serie: Estudios y Perspectivas, Número: 97. Unidad de Comercio Internacional e Industria, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. México, D.F., Marzo de 2008; p. 9.

⁶ MARTINEZ, Jorge Mario; PADILLA, Ramón y SCHATAN, Claudia; Ob. Cit. en nota 5; p. 9. PIÑA, Joaquín; *La deslocalización de funciones no esenciales en las empresas: Oportunidades para exportar servicios. El caso de Chile*. Serie: Comercio Internacional, Número: 52. División de Comercio Internacional e Integración, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Septiembre de 2005; p. 14.

décadas del Siglo XX, y facilitada por la revolución en el transporte internacional.

Para otros⁷ se trata de la integración plena de los servicios al proceso de fragmentación internacional de la producción, que en el ámbito de las empresas transnacionales, ha dado lugar a las denominadas “cadenas globales de valor”, y en cuyo marco las diferentes actividades involucradas en la obtención de un producto – desde la concepción, desarrollo de la ingeniería, manufactura, distribución, comercialización y venta– han sido distribuidas entre varios países de acuerdo con las ventajas de localización que presentan y/o los intereses estratégicos de las empresas que coordinan esa producción internacional.

Este verdadero proceso de deslocalización (*offshoring*) de determinados recursos, funciones o actividades de las compañías multinacionales, incluidos procesos de negocios completos, fuera de sus países de origen o de los países en donde producen o venden bienes finales, ha ejercido un impacto decisivo sobre el comportamiento de los flujos mundiales de comercio. Algunos estudios⁸ estimaron que para inicios de los años noventa cerca de dos tercios del comercio mundial estaba compuesto por transacciones entre empresas asociadas entre sí pero localizadas en diferentes países.

Pero como señalan Ventura-Días y otros⁹ el crecimiento del comercio intra-firma se asocia también con los cambios en las estrategias de internacionalización de las firmas estadounidenses que, a partir de fines de 1970, abandonaron una estrategia de autosuficiencia (*stand-alone, in house* o *insourcing*) por otra que favorecía el aprovisionamiento externo o tercerización (*outsourcing*), esto es la delegación de numerosos procesos de negocios en terceros independientes sobre la base de acuerdos formales.

La tercerización de procesos de negocios (*business process outsourcing* o simplemente *BPO*) permitió a las empresas transnacionales aprovechar las ventajas comparativas de los países receptores y arbitrar, en su propio favor, los precios diferenciales de los factores de producción. Posteriormente las grandes empresas transnacionales adoptaron estrategias denominadas “de integración compleja” mediante las cuales una empresa interactúa con sus filiales en el extranjero y con empresas independientes, a través de redes integradas, conformando el grupo empresarial, un todo complejo en el cual cada parte es valorada en términos de su contribución a la cadena productiva total.

De esta forma, Martínez, Padilla y Schatan¹⁰ identifican dos formas que pueden adoptar los procesos de deslocalización u *offshoring*:

i) Producción de bienes y servicios en el extranjero, pero dentro del mismo grupo de empresas. Esta forma implica que la empresa matriz transfiere todas o algunas de sus actividades productivas y de servicios a sus filiales extranjeras o a empresas nuevas creadas por ella, por medio de un movimiento de inversión extranjera directa.

ii) Producción de bienes y servicios en el extranjero, pero en una empresa no filial, en

⁷ LOPEZ, Andrés; RAMOS, Daniela y TORRE, Iván; *Las exportaciones de servicios de América Latina y su integración en las cadenas globales de valor*. Documento de proyecto. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Marzo de 2009; p. 5. VENTURA-DIAS, Vivianne; ACOSTA, María José; LIMA DURAN, José Elías; KUWAYAMA, Mikio y MATTOS, José Carlos; *Globalización y servicios: cambios estructurales en el comercio internacional*. Serie: Comercio Internacional, Número: 46. División de Comercio Internacional e Integración, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Diciembre de 2009; p. 17.

⁸ VENTURA-DIAS, Vivianne; ACOSTA, María José; LIMA DURAN, José Elías; KUWAYAMA, Mikio y MATTOS, José Carlos; Ob. Cit. Nota 7, p. 18.

⁹ VENTURA-DIAS, Vivianne; ACOSTA, María José; LIMA DURAN, José Elías; KUWAYAMA, Mikio y MATTOS, José Carlos; Ob. Cit. Nota 7, p. 18-19.

¹⁰ MARTINEZ, Jorge Mario; PADILLA, Ramón y SCHATAN, Claudia; Ob. Cit. Nota 5, p. 22.

cuyo caso no hay un proceso de inversión extranjera directa, debiendo la firma abastecedora adherirse estrictamente a los estándares técnicos o comerciales de los productos o servicios de la empresa compradora.

La primera se conoce como deslocalización intra-firma (*intra-firm offshoring*) o deslocalización cautiva (*captive offshoring*), la segunda como tercerización deslocalizada (*offshore outsourcing*)¹¹.

Cuadro I
Offshoring y Outsourcing

		Lugar del prestación del servicio	
		En el país de residencia de la firma	En un país distinto
Estrategia de aprovisionamiento	Autosuficiencia (<i>stand alone, in house o insourcing</i>)	Suministro interno	Deslocalización intra-firma o cautiva (<i>intra-firm offshoring, captive offshoring</i>)
	Aprovisionamiento externo (<i>outsourcing</i>)	Tercerización local	Tercerización deslocalizada (<i>offshore outsourcing</i>)

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de, sobre la base de UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; *World Investment Report 2004. The Shift Toward Services*. United Nations. New York and Geneva, 2004; p. 148.

La adopción de una u otra forma de deslocalización responde a varios factores.

En general las empresas optan por un modelo de deslocalización cautiva: (i) cuando consideran crucial retener cierto grado de control sobre la actividad deslocalizada, (ii) cuando la misma está sujeta a una interacción importante con otros estadios del proceso productivo, (iii) cuando no existen empresas independientes en el país de localización de la actividad que sean capaces de llevarla a cabo satisfactoriamente y (iv) cuando existen economías de escala internas asociadas a la actividad en consideración¹².

Del mismo modo, las actividades más especializadas y que requieren mayores competencias por parte del proveedor se suelen deslocalizar de manera cautiva en países en vías de desarrollo o se tercerizan de manera deslocalizada en países desarrollados, junto con las demás las actividades rutinarias, periódicas o netamente complementarias de la empresa¹³.

En materia de deslocalización de procesos de negocios –cualquiera sea la estrategia de aprovisionamiento seleccionada– resulta de interés la “topología de prestaciones de servicios a distancia” introducida por Piña¹⁴, en virtud de la cual, es posible distinguir:

¹¹ LOPEZ, Andrés; RAMOS, Daniela y TORRE, Iván; Ob. Cit. Nota 7, p. 36. El significado de otros términos específicos de la industria puede consultarse en COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL); *La inversión extranjera directa en América latina y el Caribe*. Informe correspondiente a 2008. CEPAL, Naciones Unidas, Santiago de Chile, Junio de 2009; p. 66-67.

¹² UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; *World Investment Report 2004. The Shift Toward Services*. United Nations. New York and Geneva, 2004; p. 157.

¹³ PIÑA, Joaquín; Ob. Cit. Nota 6, p. 15.

¹⁴ PIÑA, Joaquín; Ob. Cit. Nota 6, p. 16-18.

i) servicios de *front office* o de atención al consumidor, en los que el proveedor presta un servicio directamente al consumidor por encargo del cliente;

ii) servicios de *back office* o empresariales, suministrados por el proveedor al cliente.

Los primeros se materializan principalmente en los denominados *call centers* (centros de llamadas) y *contact centers* (centros de atención a través de la web), que realizan prestaciones de tipo *outbound* (de salida, por ejemplo efectuando llamadas telefónicas para ofrecer un producto, servicio o información) o *inbound* (de entrada, por ejemplo contestando llamadas telefónicas en las que se efectúa una solicitud de producto, servicio o información).

Los servicios empresariales o de *back office* pueden incluir desde servicios simples como el tratamiento de datos que ha sido históricamente el centro de los servicios de asistencia empresarial a distancia, pasando por los servicios de apoyo administrativo y los servicios técnicos hasta llegar a la prestación a distancia de procesos empresariales completos.

Los servicios de introducción y reparación de datos fueron el origen de los servicios de asistencia empresarial a distancia. En un principio, los servicios empresariales a distancia se centraron en la introducción de datos básicos, pero posteriormente derivaron en servicios de tramitación de reclamos y traducciones técnicas.

Los servicios de apoyo administrativo prestados a distancia incluyen principalmente los servicios de oficina cuyo objetivo es tramitar datos digitalizados y que antiguamente necesitaban ser realizados en el interior de las organizaciones porque estaban físicamente soportados en formularios de papel.

Los servicios técnicos o especializados incluyen aquellos servicios prestados en el campo de la telemedicina como la interpretación de una resonancia magnética digitalizada o en la industria editorial, la corrección de manuscritos, redacción y edición de textos.

En un área más avanzada está la deslocalización de procesos de negocios que incluyen áreas completas dentro de una organización como las de recursos humanos, tecnología de la información, gestión del abastecimiento, entre otras.

Es en esta área precisamente donde se hallan los denominados *regional headquarters* o centros de coordinación regional, y los *shared services centers* o centros de servicios compartidos que constituyen el objeto del presente trabajo.

2. Los centros de servicios compartidos

Los centros de servicios compartidos (CSC) constituyen un modelo de procesos de negocio que resulta de la deslocalización intra-firma de determinadas funciones de *back office*, previamente pertenecientes a las distintas divisiones de una empresa transnacional, para ser centralizadas en una unidad (o un limitado número de unidades) dedicada exclusivamente a esas funciones.

Constituyen operaciones cautivas de una corporación que especializa a una determinada filial en la prestación de diversos tipos de servicios intra-corporativos para ser provistos a escala regional o global¹⁵. También se los conoce como “centros de costo” debido a que inicialmente su función exclusiva consistía en disminuir los costos administrativos de esas empresas mediante la creación de unidades con el propósito

¹⁵ LOPEZ, Andrés; RAMOS, Daniela y TORRE, Iván; Ob. Cit. Nota 7, p. 13.

de centralizar determinadas funciones organizacionales diseminadas territorialmente¹⁶

Según Piña¹⁷ el modelo se inició antes de 1980 con la integración de la función de Finanzas por parte de empresas como Caterpillar, como consecuencia del legado de inestabilidad e incertidumbre que dejó la crisis de 1973-1975 y que obligó a la mayor parte de las empresas del mundo occidental a repensarse estratégicamente y deshacerse del lastre acumulado durante una década de corporativismo de posguerra. Desde entonces, cada sucesivo *impasse* en el ciclo económico (1982, 1991, 2000-2001) ha profundizado su penetración.

Cuadro II
Algunas empresas que tienen CSC

Antes de 1980	Desde 1980	Desde 1990	Desde 2000
Caterpillar	American Express	AlliedSignal	Bristol Myers Squibb
	Digital	Amoco	Chase Manhattan Bank
	Ford	Apple Computer	Chevron
	General Electric	BBC London	DuPont
	IBM	Bristol Myers Squibb	Federal Express
	Johnson & Johnson	Hewlett-Packard	General Motors
	Mobil	Lucen Technologies	Kaiser Permanente
	Xerox	ITT Industries	Polaroid
		Rhone-Poulenc	Seagram's
		Shell	Sears
		SmithKline Beecham	State Farm
		Texas Instrument	TRW
		Thompson International	USAA

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de PIÑA, Joaquín; *La deslocalización de funciones no esenciales en las empresas: Oportunidades para exportar servicios. El caso de Chile*. Serie: Comercio Internacional, Número: 52. División de Comercio Internacional e Integración, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Septiembre de 2005; p. 20.

Actualmente el modelo tiende al desarrollo de redes globales de CSC en el seno de corporaciones que buscan beneficiarse de la diversidad cultural, brindar ciclos de trabajo de 24 horas (modelo denominado "siguiendo el sol") y minimizar su exposición a riesgos naturales y políticos de determinada localización geográfica¹⁸.

Un estudio realizado entre Mayo y Noviembre de 2010 por una firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited¹⁹ sobre 450 compañías de todo el mundo que tenían al menos un CSC da cuenta de la naturaleza de los servicios prestados internamente por estas unidades (Figura 1).

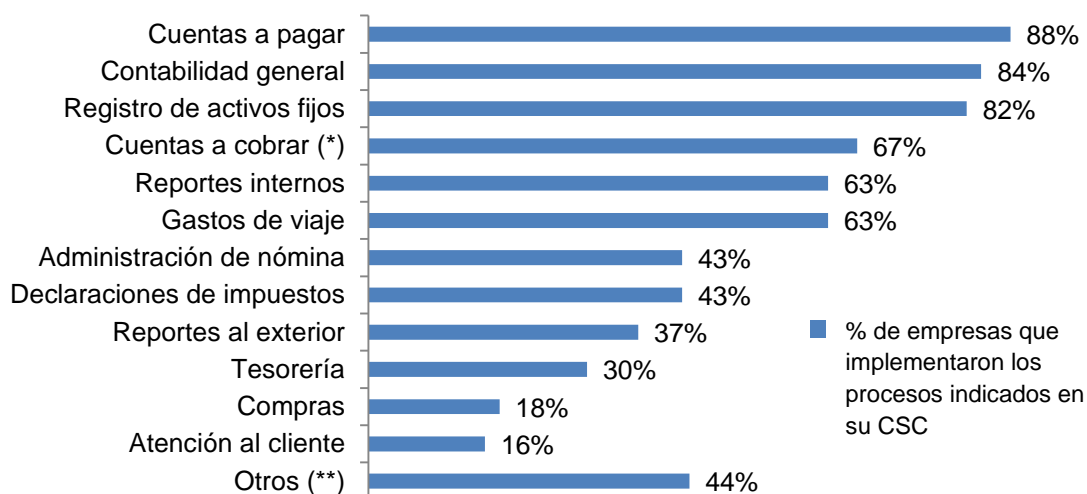
¹⁶ MARTINEZ, Jorge Mario; PADILLA, Ramón y SCHATAN, Claudia; Ob. Cit. en nota 5; p. 25. PIÑA, Joaquín; Ob. Cit. Nota 6, p. 19.

¹⁷ PIÑA, Joaquín; Ob. Cit. Nota 6, p. 20.

¹⁸ COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL); Ob. Cit. Nota 11, p. 71-72. Según este informe, las empresas han adoptado modelos basados en redes de CSC localizados en el país de origen del cliente, en lugares cercanos y en otros lugares más lejanos, y han registrado como marcas términos que designan estas combinaciones, como Bestshore (EDS), Rightshore (CapGemini) o Anyshore (Bearing Point).

¹⁹ PRICEWATERHOUSECOOPERS Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft; *Shared service centres - the 2nd generation*. Mayo de 2011 [en línea]
http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_adv/pwc_ssc_global_survey_2011.pdf

Figura 1
Servicios prestados por los CSC



(*) Incluye créditos y cobranzas

(**) Tecnología de la información, logística, auditoría interna, etc.

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de PRICEWATERHOUSECOOPERS Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft; *Shared service centres - 'the 2nd generation'*. Mayo de 2011.

Como señalan Bardhan y Kroll²⁰, se trata de servicios que reúnen las siguientes características: (i) no requieren atención cara-a-cara con el cliente; (ii) tienen un alto contenido de información; (iii) puede realizarse a distancia a través de internet; (iv) el lugar de origen presenta salarios diferenciales con ocupaciones similares en el país de destino; (v) son fácilmente configurables y (vi) no requieren una interacción social significativa.

Desde otra perspectiva, se trata de funciones que: (i) no forman parte del dominio de competencias centrales (*core business*), por lo que no se consideran críticas para al éxito de la estrategia de negocios de la corporación; y (ii) son transversales en la misma, esto es, son comunes para todas las entidades que integran un grupo económico²¹.

En general, los procesos de negocio más adecuados para su deslocalización hacia un CSC son aquellos que involucran un alto volumen de transacciones periódicas que pueden ser estandarizadas con vistas a aprovechar economías de escala²². Sin embargo también debe tenerse en cuenta la existencia de posibles limitaciones legales a su deslocalización en cada caso particular.

Por ejemplo, en la mayoría de los países la contabilización de transacciones puede realizarse a distancia pero la preparación de determinados informes contables para uso público requiere una opinión de un contador público matriculado localmente. Algunos países desarrollados han establecido otras restricciones a la deslocalización de procesos de negocios, ya sea por cuestiones de seguridad de la información, o con

²⁰ BARDHAN, Ashok D. y KROLL, Cynthia; *The New Wave of Outsourcing*. Research Report. Fisher Center for Real State and Urban Economics, University of California, Berkeley, Otoño de 2003; p. 4.

²¹ PIÑA, Joaquín; Ob. Cit. Nota 6, p. 20.

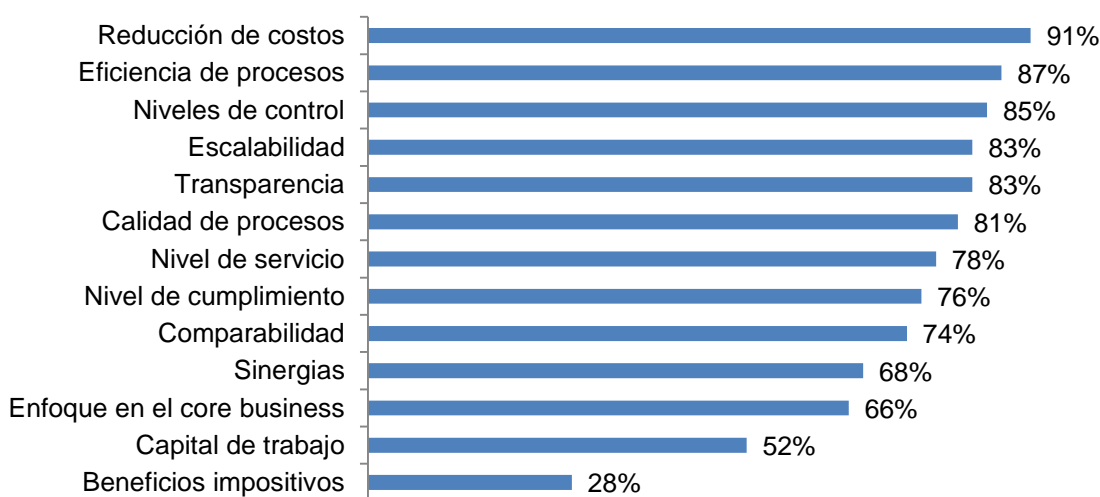
²² KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; *Managing Performance Through Shared Services Centers*; white paper, 2007 [en línea] http://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/KPMG/pub_20070101_Whitepaper_Managing-Performance_SharedService_GzD_EN.pdf.

el fin de proteger puestos de trabajo²³.

En la sección anterior se hizo referencia a los cambios tecnológicos, sociales y regulatorios que dieron lugar al fenómeno de los CSC. Aquí conviene destacar que tales cambios constituyen condiciones necesarias pero no suficientes para explicar su aparición. En otras palabras, explican *por qué las corporaciones pudieron crear* centros de servicios compartidos, pero no explican *por qué efectivamente los crearon*.

Esta última cuestión, referida al propósito de negocio (*business purpose*) perseguido por las compañías multinacionales con la creación de CSC, puede apreciarse mejor a la luz de los beneficios que se derivan de la adopción del modelo. En este sentido, otro estudio realizado en 2011, en este caso por una firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited²⁴ sobre 718 centros de servicios compartidos de 270 empresas de todo el mundo, revela los aspectos en los que las corporaciones se han beneficiado con la adopción del modelo de centros de servicios compartidos (Figura 2).

Figura 2
Beneficios derivados de creación de CSC



■ % de empresas que reportaron una mejora significativa o muy significativa en las áreas indicadas

Fuente: Elaboración propia, sobre la base de DELOITTE DEVELOPMENT LLC; *2011 Global Shared Services Survey Results*. Marzo de 2011.

Como puede observarse, el motivo principal por el que las empresas adoptan el modelo de CSC es la reducción de costos, provenientes no sólo de su establecimiento en países de bajo costo laboral sino también de la consolidación de operaciones y la consecuente disminución de costos de infraestructura, de administración, de capacitación, derivada de una mayor escala de operaciones. Los ahorros de costos permiten a las empresas disminuir sus precios o mejorar sus márgenes, en definitiva, aumentar su competitividad²⁵.

Como se mencionó, si bien los ahorros en costos constituyeron la motivación principal para la creación de CSC, en la actualidad se exige a los mismos otras características que agreguen valor. En este sentido el modelo permite una estandarización y automatización de los procesos de negocio transferidos al CSC que redundan en

²³ UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 12, p. 152.

²⁴ DELOITTE DEVELOPMENT LLC; *2011 Global Shared Services Survey Results*. Marzo de 2011 [en línea] http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/IMOs/Shared%20Services/us_sdt_2011GlobalSharedServicesSurveyExecutiveSummary.pdf

²⁵ UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 12, p. 164-165.

mayores niveles de eficiencia, transparencia y calidad, sin que se vean afectados los niveles de cumplimiento con las regulaciones locales.

Además de constituir una plataforma flexible para acompañar el crecimiento del volumen de operaciones, los CSC con procesos altamente estandarizados producen información financiera sobre bases uniformes, y por ende comparable a través de toda la organización, lo que conduce a un proceso decisorio de mayor calidad en el seno de las organizaciones.

Alrededor de dos tercios de las compañías reportan además, beneficios derivados de sinergias y de una mayor concentración en las competencias centrales de la organización, y poco más de la mitad de ellas reportaron niveles más competitivos de capital de trabajo. Por último, *sólo algo más de un cuarto de las empresas declaran haber tenido algún beneficio fiscal* con motivo de la adopción del modelo, lo que permite despejar toda duda sobre la posible configuración de los CSC como instrumentos diseñados al sólo efecto de obtener ahorros impositivos.

3. Criterios de localización geográfica: la situación de Argentina

Si el motivo principal por el que las empresas adoptan el modelo de CSC es la reducción de costos, es razonable esperar que el mismo factor tenga una influencia determinante en las decisiones sobre su localización geográfica. En este sentido, países con bajos costos laborales, de infraestructura, de comunicaciones y fiscales se revelan como los más atractivos para el establecimiento de CSC. A su vez, la influencia de tales factores puede verse acentuada o neutralizada por una paridad cambiaria más o menos favorable.

Pero al momento de decidir el país de localización de un CSC, las empresas también atienden a otros factores, entre ellos, la disponibilidad de mano de obra con la calificación necesaria para ejecutar los procesos de negocios transferidos al mismo. En este orden de consideraciones, adquieren importancia habilidades lingüísticas, principalmente en aquellos procesos que requieren una interacción frecuente entre el CSC y sus clientes. También son relevantes cuestiones tales como el riesgo de desgaste (*attrition risk*) y las tasas de rotación laboral que ofrece cada país, ya que están directamente asociados a mayores costos de reclutamiento y capacitación, a la vez que pueden incidir en la calidad del servicio.

Finalmente las empresas tienden a localizar sus CSC en aquellos países donde el riesgo de interrupción del servicio sea mínimo. Para ello tienen en cuenta un gran número de factores que conforman el “clima de negocios” que impera en un país: confiabilidad de las telecomunicaciones, calidad general de la infraestructura de servicios públicos, estabilidad económica y política, seguridad jurídica ofrecida por el marco legal y regulatorio, y la vigencia de instituciones amigables hacia las inversiones extranjeras, entre otros.

Sobre la base de estos criterios, la consultora A.T. Kearney elabora, cada bienio desde 2003, un Índice de Localización de Servicios Globales (*Global Services Localization Index*) que refleja el atractivo relativo que ofrece para la localización de servicios *offshore* –como los que prestan los CSC– una canasta de 50 países seleccionados por su nivel de actividad en materia de servicios a distancia y las iniciativas de sus gobiernos para la promoción del sector.

Si bien desde las ediciones de los años 2007²⁶, 2009²⁷ y 2011²⁸ los países del sudeste asiático (India, China y Malasia, en ese orden) han liderado de manera consistente el *ranking*, también debe destacarse a lo largo de estas ediciones la presencia de un elenco estable de países de América del Sur y el Caribe, entre los cuales se encuentra la República Argentina²⁹.

Nuestro país, junto con sus vecinos latinoamericanos, ofrece ventajas con relación a las naciones del sudeste de Asia, al momento de elegir la localización de CSC que habrán de prestar servicios a filiales ubicadas en América del Norte, derivadas de su proximidad no solo geográfica, sino también cultural, lo que permite una forma de deslocalización “cercana” conocida como *nearshoring*³⁰.

Estas ventajas están dadas por la posibilidad de operar en un huso horario común o cercano, evitando los inconvenientes que provocan las diferencias horarias en el caso de servicios que requieren de un contacto directo en tiempo real de los CSC con la casa matriz u otras filiales ubicadas en Norteamérica. Además se destacan las ventajas de una mayor afinidad cultural, que también contribuye a una mayor fluidez en las comunicaciones, evitando los malentendidos que puedan suscitarse con motivo de diferencias culturales.

A nivel regional, un estudio realizado en 2011 por una firma miembro de Deloitte Touche Tohmatsu Limited³¹ sobre 118 CSC establecidos en América del sur y el Caribe, revela que la República Argentina es el tercer destino más elegido, luego de México y Brasil para la localización de centros de servicios compartidos. Tras la devaluación del peso en 2002, el país se volvió particularmente atractivo en términos de costo, lo que se sumó a las ventajas de una numerosa mano de obra altamente calificada, con la más alta tasa de matriculación en educación universitaria de la región³².

Empresas como IBM, Accenture, Deloitte Argentina, Datasul, Assa Group, Telefónica, Siemens Argentina, ExxonMobil, Arcos Dorados (McDonald’s), Chevron, KPMG, PricewaterhouseCoopers, HP Argentina, InBev, Philip Morris, Nalco, Huawei, Ernst & Young, Teletel, Thompson Reuters, Cervecería Quilmes, SAP y Symantec³³ ya tienen centros de servicios compartidos establecidos en Argentina; lo cual lleva a concluir que se trata de un fenómeno en expansión en nuestro país.

4. Alternativas de estructuración en el marco jurídico argentino

²⁶ A.T. KEARNEY, INC.; *Offshoring for Long Term Advantage. The 2007 A.T. Kearney Global Services Location Index™*, [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/GSLI_2007.pdf

²⁷ A.T. KEARNEY, INC.; *The Shifting Geography of Offshoring. The 2009 A.T. Kearney Global Services Location Index™*, [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/Global_Services_Location_Index_2009.pdf

²⁸ A.T. KEARNEY, INC.; *Offshoring Opportunities Amid Economic Turbulence. The A.T. Kearney Global Services Location Index™, 2011* [en línea]

http://www.atkearney.com/images/global/pdf/Offshoring_Opportunities_Amid_Economic_Turbulence-GSLI_2011.pdf

²⁹ Junto con Brasil, Chile, Costa Rica, Jamaica, México, Panamá y Uruguay. Desde la edición del 2011, se ha incorporado Colombia.

³⁰ COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL); Ob. Cit. Nota 11, p. 66.

³¹ DELOITTE DEVELOPMENT LLC; *2011 Resultados del Estudio de Servicios Compartidos en Latinoamérica (LATAM)*. Agosto de 2011 [en línea] http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CostaRica/Local%20Assets/Documents/Industrias/CSC/111116-%28es%29_Resultados_Encuesta_Servicios_Compartidos_Latam_2011.pdf.

³² COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL); Ob. Cit. Nota 11, p. 78.

³³ COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL); Ob. Cit. Nota 11, p. 103. LOPEZ, Andrés; RAMOS, Daniela y TORRE, Iván; Ob. Cit. Nota 7, p. 115. GHIDINI, Matías; *Oportunidades sin fin para contadores*; La Nación, 14 de Febrero de 2010 [en línea] <http://www.lanacion.com.ar/1232663-oportunidades-sin-fin-para-contadores>. NOVOA, Cecilia; *Un nuevo jugador se mete de lleno en la pelea por el talento y recluta cada vez más profesionales*; iProfesional.com, 11 de Agosto de 2011 [en línea] <http://management.iprofesional.com/notas/120276-Un-nuevo-jugador-se-mete-de-lleno-en-la-pelea-por-el-talento-y-recluta-cada-vez-ms-profesionales>.

La decisión de establecer un CSC en un determinado país debe formalizarse jurídicamente a la luz del marco regulatorio respectivo, sobre la base de criterios de eficacia –atendiendo a los intereses del grupo económico– y de eficiencia –con el menor costo posible–.

En la República Argentina, el establecimiento de un CSC constituye una expresión de un fenómeno conocido en doctrina con el nombre de *concentración societaria*³⁴. En particular, se trata de una de las formas que puede adoptar el denominado *agrupamiento coordinativo*³⁵ en cuya virtud varias sociedades coordinan parcialmente sus negocios, a la vez que mantienen diferenciadas sus personalidades jurídicas.

La cooperación entre empresas que permanecen jurídicamente independientes, contribuyendo con una parte de sus activos a un fin perseguido en común, constituye también un fenómeno al que –en sentido amplio– se designa con el concepto de *joint venture*³⁶, bien que éste último –negociación o aventura en común– constituye una noción económica o sociológica en nuestro derecho³⁷.

Según Richard y Muiño³⁸, la estructuración de un agrupamiento coordinativo –como un CSC– puede efectuarse por *medios societarios* o bien por *medios contractuales*. Esta alternativa es coherente con la distinción –que efectúa Farina³⁹– entre los conceptos de *joint venture corporativa* y *joint venture contractual*.

La estructuración por *medios societarios* supone el recurso a una figura societaria típica, en el entendimiento que un CSC reúne elementos que permiten apreciar la existencia de una sociedad en sentido estricto⁴⁰ tales como la existencia de un *fin común*, de una *actividad en común*, de una *organización* –aunque sea mínima– y de *aportes* para la conformación de un patrimonio social⁴¹.

Cualquiera sea la figura societaria adoptada, esta alternativa tiene la ventaja que ofrece el *principio de división patrimonial* –efecto derivado, a su vez, de la *personalidad jurídica diferenciada* que asume la sociedad respecto de sus socios– previniendo que los acreedores de éstos puedan agredir el patrimonio social, otorgando así estabilidad al emprendimiento⁴².

Sin embargo, la estructuración de un CSC bajo forma societaria plantea inconvenientes derivados de la forma adoptada por el grupo extranjero para conducir sus actividades en el país, que comúnmente incluyen la constitución de una *filial* o *subsidiaria* –bajo la forma de *sociedad anónima*– o bien el establecimiento de una *sucursal*, cuando existen limitaciones de orden legal para la constitución de filiales⁴³.

³⁴ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; *Derecho Societario*; 3ra reimpression. Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2000; p. 699.

³⁵ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 701.

³⁶ FARINA, Juan M.; *Contratos comerciales modernos*; 2da. ed. actualizada y ampliada; Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1999; p. 783.

³⁷ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 25.

³⁸ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 704.

³⁹ FARINA, Juan M.; Ob. Cit. Nota 36, p. 787.

⁴⁰ Sobre los conceptos de sociedad en *sentido amplio* y *estricto*, véase RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 6-13.

⁴¹ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 54-58.

⁴² RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 11, 41, 42, 45, 47, 59 y 60.

⁴³ A este fin cabe recordar que, junto con el ejercicio de actos aislados, los arts. 118 y 123 de la Ley de Sociedades Comerciales distinguen dos supuestos de actuación en nuestro país de sociedades constituidas en el extranjero: (i) la constitución de sociedad en la República; y (ii) el ejercicio habitual, establecimiento de sucursal u otra representación permanente (Cfr. Exposición de Motivos, Ley 19.550, en *Régimen de Sociedades Comerciales*. Revisado, ordenado y comentado por Jorge Osvaldo ZUNINO. 15ª edición actualizada y ampliada, 1ª reimpression. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. Buenos Aires, 1997). En este sentido, la constitución de una sociedad en el país –denominada *filial* o *subsidiaria*– es la opción comúnmente preferida, en razón de las ventajas que ofrece el referido principio de división patrimonial, que en este caso se deriva de la personalidad jurídica diferenciada que asume la *filial* respecto de la matriz extranjera (Cfr. VILLEGAS, Carlos Gilberto; *Sociedades Comerciales. Tomo I. De las Sociedades en General*.

De este modo, si por imperio de disposiciones legales, el grupo extranjero actúa en el país en forma de *sucursal*, la organización de un CSC bajo forma societaria supondría una transgresión a las referidas disposiciones legales. En cambio, si el grupo actúa en forma de *filial* organizada como *sociedad anónima*, rige la limitación del art. 30 de la Ley de Sociedades Comerciales⁴⁴ según el cual, las sociedades anónimas sólo pueden formar parte de sociedades por acciones, con la consecuencia práctica que el CSC estructurado bajo forma societaria, deba serlo como sociedad anónima (o quizás, como sociedad en comandita por acciones).

Desde esta perspectiva, la estructuración de un CSC bajo forma societaria supone, o bien un ilícito, o bien un recargo de gastos y un dispendio de medios respecto del propósito buscado. De allí entonces que la forma societaria, no sea, en los hechos, la forma más común de estructurar un CSC en Argentina.

Por otra parte, como se adelantó, idénticos fines podrían alcanzarse recurriendo a *medios contractuales*, es decir mediante simples contratos, nominados o tipificados legal o sólo socialmente⁴⁵. Entre los primeros, nuestro sistema jurídico contempla las siguientes figuras: (i) la *sociedad accidental o en participación*, (ii) la *agrupación de colaboración empresaria*, (iii) la *unión transitoria de empresas*, y (iv) el *consorcio de cooperación*.

La *sociedad accidental o en participación* constituye un contrato de colaboración o de cooperación económica entre el gestor y los partícipes, ligados ambos por una comunidad de fin y de intereses, lo que la aproxima a la sociedad sin que pueda identificarse con ella⁴⁶, siendo su objeto la realización de una o más operaciones determinadas o transitorias⁴⁷.

La nota de “transitoriedad” que caracteriza el objeto de la sociedad accidental o en participación, junto con la discrepancia doctrinaria sobre si se trata de una figura alcanzada por la referida limitación del art. 30 y, por lo tanto, prohibida para las sociedades por acciones⁴⁸ conducen a que, en la práctica, no sea una figura utilizada para la estructuración de un CSC en el país.

Fue, precisamente, la limitación establecida por dicho artículo –calificada por Richard y Muiño⁴⁹ como uno de los mayores obstáculos prácticos creado dentro de la estructura de la ley societaria para el normal desenvolvimiento de la vida societaria– la razón por la que se propició el ingreso a la legislación argentina –a través de la reforma al Régimen de Sociedades Comerciales llevada a cabo en 1983 por la Ley 22.903– de la *agrupación de colaboración empresaria* y de la *unión transitoria de empresas*⁵⁰.

En la *agrupación de colaboración empresaria* las partes se reúnen con la finalidad de

Rubinzal-Culzoni Editores. Julio de 1997; p. 417). En particular, la *filial* frecuentemente se constituye como *sociedad anónima*, figura societaria que ofrece la ventaja de sumar al principio de división patrimonial, el de *limitación de la responsabilidad*, acotando la responsabilidad de los socios al aporte comprometido, exclusivamente (RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 359, 397). El establecimiento de *sucursal* en cambio, constituye usualmente un modo de actuación reservado a aquellos supuestos en los que la existencia de limitaciones legales impide a las sociedades del extranjero la constitución de filiales para organizar sus negocios en el país. Se trata, por ejemplo, del caso de las entidades financieras extranjeras, que en virtud de la Ley de Entidades Financieras no pueden constituirse como sociedades anónimas estando obligadas a mantener una representación con poderes suficientes de acuerdo con la ley argentina (Cfr. Ley 21.526, B.O. 21/02/1995, y modif. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*; art. 9, inc. a)).

⁴⁴ Ley 19.550, texto ordenado por el Anexo del Decreto 841/84 (B.O. 30/03/1984) con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁵ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 761.

⁴⁶ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 812.

⁴⁷ Ob. Cit. Nota 44, art. 361.

⁴⁸ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 809.

⁴⁹ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 709.

⁵⁰ Exposición de Motivos, Ley 22.903, en *Régimen de Sociedades Comerciales*. Revisado, ordenado y comentado por Jorge Osvaldo ZUNINO. 15ª edición actualizada y ampliada, 1ª reimpresión. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. Buenos Aires, 1997.

facilitar o desarrollar determinadas fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de sus actividades⁵¹. En la *unión transitoria de empresas*, en cambio, las partes se reúnen para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto⁵².

La diferencia entre las *uniones transitorias de empresas* y las *agrupaciones de colaboración empresarial*, radica en que mientras las primeras permiten a sus miembros desarrollar una actividad productiva o de servicios común frente a terceros (la obra, servicio o suministro del objeto), las segundas no están facultadas para hacerlo, ya que sólo pueden dirigir la actividad hacia los miembros, pero no hacia terceros⁵³.

Desde este punto de vista, una *agrupación de colaboración empresarial* se presenta como un vehículo más adecuado, con respecto a la *unión transitoria de empresas*, para la estructuración de un CSC en el país.

Además, la *agrupación de colaboración empresarial* ofrece una ventaja similar al principio de división patrimonial propio de la estructura societaria: las contribuciones de los participantes –y los bienes que con ellas se adquieran– constituyen un fondo común operativo sobre el que no pueden hacer valer su derecho los acreedores de los participantes. No se trata de un efecto derivado de una personalidad jurídica diferenciada, ya que estas agrupaciones no la tienen⁵⁴ sino una característica propia especialmente establecida por vía legislativa para esta figura contractual⁵⁵.

La *agrupación de colaboración empresarial* es la forma de contrato asociativo que quizás más se asemeja a una figura de uso común en empresas multinacionales de Estados Unidos y de varios países de Europa⁵⁶, conocida como “acuerdo de distribución de costos” (*cost sharing agreement*) o “acuerdo de contribución de costos” (*cost contribution agreement*).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)⁵⁷ caracteriza al *acuerdo de distribución de costos* como un marco de trabajo acordado entre empresas para compartir los costos y riesgos derivados de la producción u obtención de activos, servicios o derechos, y para determinar la naturaleza y alcance de los intereses de cada participante en dichos activos, servicios o derechos.

Se trata –como la *agrupación de colaboración empresarial*– de una figura contractual que no origina una persona jurídica distinta de sus participantes⁵⁸ y si bien se emplea más comúnmente para la investigación y desarrollo de propiedad intangible, no necesariamente se limita a esta actividad, pudiendo utilizarse también para financiar o compartir conjuntamente los costos y riesgos derivados de la prestación de servicios⁵⁹.

Sin embargo, a diferencia del *acuerdo de contribución de costos*, la *agrupación de colaboración empresarial* tiene una característica que la torna inconveniente para los

⁵¹ Ob. Cit. Nota 44, art. 367, primer párrafo.

⁵² Ob. Cit. Nota 44, art. 377, primer párrafo.

⁵³ Cámara Nacional Civil, Sala M *in re* "Deloitte Haskins c. Rhenag s/medida", fallo del 10 de Agosto de 1994, citado por IENTILE, Verónica M.; *Tipos Societarios (última parte)*; en Impuestos 2003-A, p. 1426. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁴ Ob. Cit. Nota 44, art. 367, segundo párrafo.

⁵⁵ Ob. Cit. Nota 44, art. 372.

⁵⁶ Según Ernst & Young los acuerdos de distribución de costos son característicos no sólo de las empresas multinacionales que hacen negocios en Estados Unidos, sino también en Australia, Canadá, Finlandia, Alemania, Irlanda, Italia, Holanda, España, Suecia, Suiza, y el Reino Unido. Cfr. ERNST & YOUNG INTERNATIONAL, LTD; *Cost Contribution Agreements. A Global, OECD and Country Review*; 2003 [en línea] http://www2.eycom.ch/publications/items/200304_cca/en.pdf

⁵⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*; 22 July 2010; OECD, 2010; Chapter VIII, ap. 8.3.

⁵⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 57, Chapter VIII, ap. 8.3.

⁵⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 57, Chapter VIII, ap. 8.7.

negocios internacionales, y por ende para estructurar en CSC en el país.

En efecto, se trata del requisito establecido en el tercer párrafo del art. 367 de la Ley de Sociedades Comerciales, según el cual las sociedades constituidas en el extranjero sólo pueden integrar este tipo de agrupaciones previo cumplimiento de lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 118 de la misma norma⁶⁰, que establece los requisitos que debe cumplir la sociedad constituida en el extranjero para el ejercicio habitual de actos comprendidos en su objeto social, establecer sucursal, asiento, o cualquier otra especie de representación permanente⁶¹.

En otras palabras, la estructuración de un CSC bajo la forma de una *agrupación de colaboración empresaria* requiere que las empresas del grupo constituidas en el exterior –prestatarias de los servicios del CSC– constituyan previamente una representación permanente en el país, y por consiguiente, asuman los costos –entre otros, los impositivos⁶²– que se seguirían de esa decisión.

Por motivos similares, tampoco resulta apta para configurar un CSC en Argentina la figura del *consorcio de cooperación*, recientemente introducida por medio de la Ley 26.005⁶³ como vehículo para establecer una organización común con la finalidad de facilitar, desarrollar, incrementar o concretar operaciones relacionadas con la actividad económica de sus miembros, a fin de mejorar o acrecentar sus resultados, en cuanto se concede exclusivamente a personas físicas o jurídicas, domiciliadas o constituidas en la República Argentina⁶⁴.

Parece entonces que la manera más adecuada de estructurar un CSC en nuestro país es a través de *contratos atípicos o innominados*. En efecto, el marco típico actual de los contratos de colaboración no limita la creación de nuevos contratos de colaboración bajo el régimen general del art. 1197 del Cód. Civ.⁶⁵.

Generalmente, se trata de contratos de cambio que forman parte de una operación más compleja, para cuyo mejor resultado pueden utilizarse contratos asociativos (tomado el término en su particular acepción de negocios participativos) y a cuyo efecto pueden utilizarse entre otros, contratos de locaciones de obras o servicios⁶⁶, bien que admitiendo la modificación de ciertos elementos de esas figuras, o la combinación entre las partes de diversas relaciones de esa naturaleza, como consecuencia de una comunidad de intereses que da origen a la integración limitada entre las empresas participantes⁶⁷.

Desde este punto de vista, en la práctica internacional se encuentra generalizado el uso de los denominados *acuerdos de nivel de servicio (service level agreements o simplemente SLA)*. Según KPMG⁶⁸ se trata de acuerdos cuyo propósito principal es establecer una relación formal entre el CSC y sus clientes, similar a la que se esperaría de una empresa de *BPO*.

Un *acuerdo de nivel de servicio* define contractualmente los servicios a ser prestados por el CSC, en términos de volumen, tiempos, precios, y efectos derivados del no cumplimiento del nivel de servicios comprometido⁶⁹. Los tópicos cubiertos por estos

⁶⁰ Ob. Cit. Nota 44, art. 367, tercer párrafo.

⁶¹ Ob. Cit. Nota 44, art. 118, tercer párrafo.

⁶² Por ejemplo, aquellos provenientes de su configuración como *establecimiento permanente* y su consecuente subjetividad frente a gravámenes tales como el Impuesto a las Ganancias o el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

⁶³ Ley 26.005 (B.O. 12/01/2005). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁶⁴ Ob. Cit. Nota 63, art. 1.

⁶⁵ RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; Ob. Cit. Nota 34; p. 770.

⁶⁶ FARINA, Juan M.; Ob. Cit. Nota 36, p. 791.

⁶⁷ FARINA, Juan M.; Ob. Cit. Nota 36, p. 790.

⁶⁸ KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; Ob. Cit. Nota 22, p 10.

⁶⁹ KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; Ob. Cit. Nota 22, p 11.

acuerdos usualmente incluyen:

- (i) roles, responsabilidades y plazos de cumplimiento;
- (ii) descripción de servicios estándares para procesos estándares;
- (iii) indicadores claves para la medición del desempeño;
- (iv) resolución de conflictos y guías de aplicación;
- (v) descripción detallada de servicios y alcance de servicios *ad-hoc* o especiales;
- (vi) estructura de precios y modalidades de facturación⁷⁰.

Según el –ya referido– estudio de PricewaterhouseCoopers International Limited alrededor del 86% de los CSC relevados tienen instrumentados *acuerdos de nivel de servicio*, lo que indica que se trata de una figura socialmente tipificada en el ámbito de los servicios intragrupo de alcance internacional.

Del mismo modo, y a falta de figuras societarias o contractuales nominadas adecuadas, es común que el establecimiento de un CSC en Argentina también se formalice jurídicamente mediante la suscripción –entre la entidad local que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC, y cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos– de *acuerdos de nivel de servicios* en los que se pacten expresamente la naturaleza y alcance de los servicios a prestar por parte de la entidad local –a través del CSC– como también el precio o retribución por su prestación.

⁷⁰ KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; Ob. Cit. Nota 22, p 11.

II – TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

(Primera parte: el Impuesto a las Ganancias)

Configuración de los CSC como sujetos del gravamen

Al estructurarse del modo indicado en la sección anterior –es decir, por medio de contratos atípicos o sólo socialmente tipificados bajo el concepto de *acuerdos de nivel de servicio*– los CSC no adquieren una personalidad jurídica diferenciada de la respectiva entidad local. En otras palabras, desde el punto de vista de nuestra legislación civil y comercial los CSC establecidos en el país no constituyen un sujeto de derecho diferenciado.

Desde el punto de vista fiscal en cambio, la misma afirmación no puede sostenerse, habida cuenta que en este ámbito el legislador puede crear sujetos pasivos en calidad de contribuyentes que no tengan la calidad de personas en el ordenamiento jurídico⁷¹.

En efecto, tal posibilidad se encuentra prevista en el artículo 5 de la Ley 11.683⁷², según el cual pueden adquirir la calidad de contribuyentes los entes que carezcan de personalidad jurídica, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unos y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Por consiguiente, y sin perjuicio de su falta de personalidad jurídica frente al derecho privado, se impone investigar si los CSC se erigen como unidades de atribución del hecho imponible en la legislación del Impuesto a las Ganancias, a fin de determinar si los mismos revisten el carácter de sujetos pasivos del gravamen.

Desde esta perspectiva cabe recordar que según el artículo 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias⁷³ [*todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen*, disposición de la cual parece inferirse, en principio, que los CSC quedan excluidos del ámbito subjetivo del gravamen, atento a que –como se mencionó anteriormente, siguiendo la terminología jurídica actual– los mismos no constituyen personas jurídicas.

Se trata ésta, sin embargo, de una norma que ha sido calificada en doctrina como imperfecta⁷⁴ e incompleta⁷⁵ atento a que del análisis de las demás disposiciones de la ley del gravamen, es posible inferir la atribución del hecho imponible a otros sujetos que no revisten el carácter de personas jurídicas.

En efecto, como indica Reig⁷⁶, es el artículo 69 de la ley en examen el que expresa cuáles son esas “personas de existencia ideal” a las que alude el mencionado artículo 2 y que genéricamente se identifican como “sociedades de capital”.

La caracterización de las sociedades de capital como sujetos del impuesto se efectúa a lo largo de los dos incisos del referido artículo 69. El primero de ellos –inciso a) –

⁷¹ DAMARCO, Jorge Héctor; *La sustitución tributaria en la Ley 11.683. Sustitución de sujetos pasivos y sustitución de Obligaciones*. Revista de Tributación N° 18. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2010; p.13.

⁷² Ley 11.683, texto ordenado por el Decreto 821/1998 (B.O. 20/07/1998) y modificaciones. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

⁷³ Ley 20.628, texto ordenado por el Decreto 649/1997 (B.O. 06/08/1997) y modificaciones. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

⁷⁴ RAJMILOVICH, Darío; *Manual del Impuesto a las Ganancias*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2006; p. 4 y 139.

⁷⁵ GUILIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila; *Impuesto a las Ganancias. Análisis de doctrina y jurisprudencia*. 4ª Ed. – Buenos Aires; Lexis Nexis Argentina, 2007; p. 165.

⁷⁶ REIG, Enrique J.; *Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Décima edición; Ediciones Macchi, 2001; p. 195.

incluye a los siguientes sujetos⁷⁷:

- (i) Las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y por acciones.
- (ii) Las asociaciones civiles y las fundaciones que no resulten amparadas por una exención subjetiva en el impuesto, por no cumplir con las condiciones legales aplicables.
- (iii) Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto, y las empresas estatales no beneficiadas con la exención del impuesto.
- (iv) Los fideicomisos constituidos conforme a las disposiciones de la Ley 24.441, Título I, excepto los casos en que coincida la persona del fiduciante con la del beneficiario (salvo que dicha persona revista la condición de Beneficiario del Exterior) en que se les da tratamiento de sociedades de personas.
- (v) Los fondos comunes de inversión de objeto no financiero constituidos conforme a las disposiciones de la Ley 24.083, art. 1, segundo párrafo.

Como puede apreciarse, la enumeración precedente incluye determinadas entidades que no revisten el carácter de personas jurídicas frente al derecho de fondo –como los fideicomisos y los fondos comunes de inversión–, pero no comprende a los CSC establecidos en Argentina como sujetos pasivos del gravamen.

En su caso, será sujeto pasivo del gravamen la *filial* establecida en el país que haya suscripto el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* como prestadora de los servicios del CSC, en tanto haya adoptado cualquiera de los tipos societarios mencionados en el punto (i) de la enumeración precedente, siéndole atribuibles todas las ganancias obtenidas en razón de la operación del CSC.

Por su parte, el inciso b) del referido artículo 69 comprende a *[l]os establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.*

La definición precedente no incluye a las sociedades constituidas en el país⁷⁸, aun cuando su capital pertenezca a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero⁷⁹, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del artículo 14, sus correlativos y concordantes⁸⁰, que establecen el principio de contabilidad separada y la regla del operador independiente⁸¹ con relación a *[l]as sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero.*

Por consiguiente, mientras que el inciso a) del artículo 69 bajo examen incluye a las *filiales*, el inciso b) de la misma norma incluye a las *sucursales* establecidas en el país pertenecientes a sujetos residentes en el exterior, afirmación que encuentra respaldo en jurisprudencia administrativa⁸² y judicial⁸³.

⁷⁷ Cfr. RAJMILOVICH, Darío; Ob. Cit. Nota 74, p. 560.

⁷⁸ Ob. Cit. Nota 73, art. 69, pár. 2.

⁷⁹ Decreto 1344/1998, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y modificaciones. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*; art. 102.

⁸⁰ Ob. Cit. Nota 73, art. 69, pár. 2, *in fine*.

⁸¹ RAJMILOVICH, Darío; Ob. Cit. Nota 74, p. 101.

⁸² Dictamen AFIP (DAL) 118/99, del 24/11/1999, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA, Acta del 13/10/2010, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*;

Luego, será sujeto pasivo del gravamen la *sucursal* establecida en el país que haya suscrito el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* como prestadora de los servicios del CSC.

Ahora bien, los elementos caracterizadores de los establecimientos estables comprendidos en el inciso b) del artículo 69 de la ley del gravamen han sido caracterizados en doctrina⁸⁴ y jurisprudencia administrativa⁸⁵ en los siguientes términos:

(i) *establecimiento*: implica un domicilio y una actividad desarrollada en él o desde él (comercial, industrial, agropecuaria, minera, de prestación de servicios o de otro tipo);

(ii) *organización en forma de empresa*: comporta la existencia de una dirección, una estructura orgánica y un patrimonio;

(iii) *estabilidad*: entraña la intención de continuidad, de perdurar.

Por su parte el establecimiento de un CSC en el país, estructurado mediante un *acuerdo de nivel de servicios* suscrito por la entidad local –a través de la cual operará el CSC– con otras entidades del grupo residentes en el exterior, supone que aquella comenzará a tener dos actividades: la actividad productiva o comercial propia y la actividad de servicios intragrupo, para sí (desarrollo interno) y para otras unidades del grupo. Esto es cierto, ya sea que la empresa local se haya estructurado como una *filial* o como una *sucursal* de la sociedad matriz del exterior.

En este último caso, cabe preguntarse si la coexistencia de dos actividades (la propia de la sucursal y la del CSC) desarrolladas con vistas a perdurar, cada una con su propia dirección, estructura orgánica y patrimonio asignado, sin perjuicio de compartir un mismo domicilio, puede originar la existencia de dos establecimientos estables, dando lugar con ello a la configuración del CSC como un *sujeto pasivo diferenciado de la respectiva sucursal*, incluido también en el inciso b) del artículo 69 de la ley del gravamen. Este sería, por ejemplo, el caso de la sucursal argentina de un banco del exterior desde la cual comienza a llevarse la contabilidad de las demás sucursales o filiales establecidas en otros países.

La cuestión puede parecer trivial tratándose de una *filial* porque ésta es una sociedad jurídicamente diferente de la matriz extranjera, con personalidad jurídica propia, en cambio la *sucursal* es una dependencia, un desprendimiento de la sociedad matriz extranjera, que carece de personalidad jurídica, siendo sus actos imputados a la sociedad matriz⁸⁶.

Podría argumentarse que, para que se configurase la existencia de un establecimiento estable *distinto* en razón de la actividad del CSC se requiere su inscripción como una sucursal o representación independiente en los términos del tercer párrafo de art. 118 de la Ley de Sociedades Comerciales⁸⁷; pero como explican Raimondi y

⁸³ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A *in re* “Productos Químicos CIBA S.A.”, fallo del 9 de Febrero de 1972, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “La Industrial Paraguaya Argentina S.A. s. recurso de apelación –Impuesto a los Réditos–”, fallo del 11 de Marzo de 1980, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁸⁴ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo; *El impuesto a las ganancias*. Tercera edición, revisada y ampliada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 387-388.

⁸⁵ Ob. Cit. Nota 82.

⁸⁶ VILLEGAS, Carlos Gilberto; *Sociedades Comerciales. Tomo I. De las Sociedades en General*. Rubinzal-Culzoni Editores. Julio de 1997, p. 416-417.

⁸⁷ Dicha norma dispone: *Para el ejercicio habitual de actos comprendidos en su objeto social, establecer sucursal, asiento, o cualquier otra especie de representación permanente, [la sociedad constituida en el extranjero] debe: 1) Acreditar la existencia de la sociedad con arreglo a las leyes de su país. 2) Fijan un domicilio en la República, cumpliendo con la publicación e inscripción exigidas por esta ley para las sociedades que se constituyan en la República. 3) Justificar la decisión de crear dicha representación y designar la persona a cuyo cargo estará ella.* Cfr. Ley 19.550, sancionada y promulgada el 3/4/72 (BO, 25/4/72). Texto ordenado según decr. 841 del 20/3/84 y fe de

Atchabahian⁸⁸, la eventual ausencia de inscripción del ente en la matrícula de comerciantes, del registro como inversión extranjera, y ante cualesquiera autoridades por otro tipo de circunstancias, no altera el tratamiento impositivo del ente.

Es que [v]erificar, en cada caso concreto, la existencia de una empresa estable, es una típica cuestión de hecho que –salvo excepciones– requerirá una prueba compleja sobre las actividades del establecimiento y también sobre su permanencia, las facultades de la dirección o administración en la toma de decisiones y su relación con la casa central⁸⁹.

De manera tal que [n]o sólo una cierta permanencia y estabilidad caracterizan esta relación territorial, sino que en los planos más abstractos es fundamental la localización del poder de decisión, dirección o conducción de los negocios y de la responsabilidad por las cargas y el riesgo de la empresa⁹⁰.

A fin de determinar si la coexistencia en un mismo domicilio de dos actividades (la propia de la sucursal y la del CSC) cada con su propia dirección, organización y patrimonio, puede originar a la existencia de dos establecimientos estables, el marco conceptual provisto por el inc. b) del artículo 69 de la ley del gravamen parece insuficiente. Conceptos como “establecimiento”, “organización”, “empresa”, “estabilidad” si bien pueden utilizarse con connotaciones económicas, requieren mayor precisión para formularse como conceptos jurídicos⁹¹.

Este inconveniente se ha puesto de manifiesto en la doctrina⁹² con relación a la insuficiencia del referido inciso b) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias para caracterizar el concepto de *establecimiento permanente*, propio del derecho tributario internacional.

En tal sentido, una solución posible consiste en integrar el concepto de *establecimiento estable* del inc. b) del art. 69 de la ley del gravamen, con el de *establecimiento permanente* incluido en los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (en adelante *CDI*) celebrados por la Argentina.

Si bien es cierto que tales conceptos han sido elaborados con el objetivo preponderante de celebrar convenciones internacionales, en sus líneas generales, son aplicables a la actividad de orden interno⁹³, habida cuenta de la similitud que guarda la expresión utilizada por la ley del gravamen para estos establecimientos, como *organizados en forma de empresa estable*, con la conocida en el derecho tributario

erratas publicada en BO, 10/4/84. En *Régimen de Sociedades Comerciales*. Revisado, ordenado y comentado por Jorge Osvaldo Zunino. 15ª edición actualizada y ampliada, 1ª reimpression. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. Buenos Aires, 1997.

⁸⁸ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo; Ob. Cit. Nota 84, p. 388.

⁸⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “La Industrial Paraguaya Argentina S.A. s. recurso de apelación –Impuesto a los Réditos–”, fallo del 11 de Marzo de 1980, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁹⁰ DGI; Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DATJ); Dictamen 84/78, del 25/05/1978. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁹¹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*; 1ª Ed – Buenos Aires; La Ley; 2005, p. 95-96. En contra, VIVES, María L.; *Impuesto a las ganancias en los negocios internacionales*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XIX, Octubre de 1998. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁹² ESTIVILL, Sergio; *Establecimiento permanente. Características y análisis comparativo*; en Impuestos 2003-B, p. 1861. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. FERREYRA, Ana L.; *Relaciones entre establecimiento permanente y casa matriz en la legislación argentina*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXXIV, Enero de 2013. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 94. KARSCHERBOIM, Rubén; *Establecimiento estable. Hacia una definición en el plano tributario*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XX, Septiembre de 1999. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. LEVENE, César; *El contrato de gerenciamiento. Consecuencias impositivas. Asistencia técnica. Establecimiento permanente*; En Impuestos 2001-B, p. 2213. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. SARMIENTO, Graciela F.; *El concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento interno de la República Argentina y en los convenios de doble imposición firmados por el país, en comparación con el modelo OCDE*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXV, Octubre de 2004. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁹³ GUILIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila; Ob. Cit. Nota 75, p. 532.

internacional como *establecimiento permanente*⁹⁴. El Fisco⁹⁵ ha coincidido con este criterio.

Teniendo en cuenta que la mayoría de los CDI suscriptos por la República Argentina siguen el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)⁹⁶, podría recurrirse a la definición del concepto de *establecimiento permanente* contemplada en el artículo 5 de dicho Modelo, enriquecida con los Comentarios formulados al mismo a fin de ilustrar su aplicación.

Desde esta perspectiva, el artículo 5 del referido Modelo en su apartado 1 establece que *la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*⁹⁷. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios⁹⁸.

El Modelo admite que, en ciertos casos, podría no ser fácil determinar si existe un “lugar de negocios” único de acuerdo con las condiciones enunciadas precedentemente. Por ejemplo, cuando se trata de una obra en construcción que se basa en varios contratos⁹⁹, o cuando la naturaleza del negocio que desarrolla la empresa implica el traslado de las actividades de una ubicación a otra¹⁰⁰.

Para tales situaciones el Modelo introduce el siguiente principio: *[...] se considerará por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta [...] constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión*¹⁰¹.

Por consiguiente, cuando no exista coherencia comercial, el hecho de que las actividades se desarrollen dentro de una zona geográfica delimitada no implica que deba considerarse dicha zona como un lugar de negocios único¹⁰².

A la inversa, una zona en la que se desarrollan actividades que forman parte de un solo proyecto –constituye una unidad comercial coherente– puede carecer de la coherencia geográfica necesaria para considerarla un lugar de negocios único¹⁰³.

Como ejemplo de la primera situación, el Modelo cita el caso de un pintor que trabaja sucesivamente al amparo de una serie de contratos que no guardan ninguna relación entre sí para un grupo de clientes que tampoco tienen relación entre sí y desarrolla dicha actividad en un edificio grande de oficinas, no existiendo fundamento para

⁹⁴ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo; Ob. Cit. Nota 84, p. 387.

⁹⁵ Dictamen AFIP (DAL) 118/99, del 24/11/1999, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁹⁶ Cfr. FERREYRA, Ana L.; Ob. Cit. Nota 92. GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 96.

⁹⁷ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES; *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión abreviada, 22 de Julio de 2010; artículo 5.

⁹⁸ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, artículo 5, comentario 2.

⁹⁹ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 18.

¹⁰⁰ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 5.1.

¹⁰¹ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 5.1.

¹⁰² COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 5.3.

¹⁰³ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 5.4.

considerar que existe un único proyecto de reforma del edificio¹⁰⁴.

Como ejemplo de la segunda situación, el Modelo cita el caso de un consultor trabaja en diferentes sucursales con emplazamientos separados en el marco de un único proyecto de formación de los empleados de un banco¹⁰⁵.

De acuerdo con estas precisiones y ejemplos, el hecho que una sucursal del país sume a su actividad comercial o productiva, la actividad del CSC no quita coherencia comercial ni geográfica a la operación de la sucursal.

En efecto, la coherencia geográfica se ve asegurada por el hecho que ambas actividades (la propia de la sucursal y la del CSC) son desarrolladas en un mismo domicilio.

Por otra parte, la coherencia comercial está determinada por la consistencia interna que guardan ambas actividades, que en definitiva se encaminan hacia la consecución de los mismos fines –los de la sociedad matriz– ya sea a través de actividades operativas –vehiculizadas por medio de sucursales– o de actividades de soporte administrativo de éstas, desarrolladas a través de CSC vehiculizados por medio de los referidos *acuerdos de nivel de servicios*.

Desde este punto de vista, el establecimiento de un CSC en el país, estructurado mediante un *acuerdo de nivel de servicios* suscripto por una sucursal del país –a través de la cual operará el CSC–, no origina un establecimiento estable *nuevo* en los términos del inciso b) del artículo 69 de la ley del gravamen, lo que conduce a descartar que dicho CSC pueda erigirse en un sujeto del impuesto.

En tal caso, según el decreto reglamentario de la ley del gravamen¹⁰⁶ se considerarán atribuibles a dicha sucursal las ganancias que resulten del desarrollo de la actividad del CSC, solución que implica la adopción del criterio de *conexión efectiva* a efectos de la imputación de los resultados del CSC a la respectiva sucursal¹⁰⁷.

Debe observarse, sin embargo, que la conclusión a la que se ha arribado parte de un enfoque –integración del concepto de *establecimiento estable* del inc. b) del art. 69 de la ley del gravamen con el concepto de *establecimiento permanente* incluido en el art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE– que no está exento de críticas.

En efecto, puede objetarse que, en los CDI, la Argentina cede jurisdicción tributaria a cambio de concesiones del otro Estado contratante; y si la definición incorporada en la legislación interna fuera la misma que habitualmente se negocia en los tratados, no habría nada que ceder y estaría igual en este sentido un país con tratado que otro que no haya suscripto uno¹⁰⁸.

Pero en tal sentido también debe tenerse en cuenta que, como ha sostenido el máximo tribunal, la ley tributaria interna puede sufrir restricciones –o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable– en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional, ello en razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional –arts. 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional– frente a la ley de tal fuente¹⁰⁹.

Con respecto al recurso al Modelo de Convenio de la OCDE podría argumentarse que,

¹⁰⁴ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 5.3.

¹⁰⁵ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE; Ob. Cit. Nota 97, art. 5, com. 5.4.

¹⁰⁶ Ob. Cit. Nota 79, art. 19, párrafo cuarto.

¹⁰⁷ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 92.

¹⁰⁸ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 96.

¹⁰⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Hoechst A. G. c. Dirección Gral. Impositiva", fallo del 28 de Abril de 1998. Disponible en Base de Datos La Ley Online Checkpoint.

revistiendo la República Argentina el carácter de País No Miembro de la organización, las recomendaciones que el Consejo de la OCDE formula a sus miembros (entre las cuales se encuentra, seguir el Modelo y sus Comentarios) le son completamente irrelevantes. Pero en tal caso debería tenerse en cuenta también que:

(i) los representantes de este grupo de países participaron de reuniones con representantes de Países Miembros de la OCDE, teniendo la oportunidad de manifestar sus respectivas posiciones con relación al Modelo y sus Comentarios, las que fueran formuladas a través de reservas y observaciones a los artículos del Modelo¹¹⁰; y

(ii) aún cuando se interpretara que dichas opiniones tienen un carácter informativo o declarativo, la fijación de una posición pública sobre el contenido del Modelo y sus Comentarios por parte de representantes acreditados del Estado Argentino ante la OCDE y su posterior desconocimiento bajo pretexto de no pertenecer el país a la organización como Estado Miembro, implicaría conculcar la “doctrina de los actos propios”¹¹¹.

Finalmente, podría argumentarse que la mayoría de los convenios suscriptos por la República Argentina que siguen el Modelo de Convenio de la OCDE, incluyen también en la definición de establecimiento permanente, el concepto de *establecimiento permanente de servicios* introducido por el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición entre países desarrollados y en vías de desarrollo diseñado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU)¹¹².

Bajo este modelo, el concepto de establecimiento permanente también comprende la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por una empresa a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa para tal propósito, cuando tales actividades continúen (con el mismo proyecto o para otro seleccionado) en el país por un período o períodos de más de 183 días dentro de cualquier período de 12 (doce) meses que se inicie o termine en el año fiscal en cuestión¹¹³.

En este contexto, los Comentarios al Modelo de la ONU¹¹⁴ señalan que el argumento basado en la “coherencia comercial y geográfica” puede tener menos importancia (*may have less significance*), que en el contexto de los Comentarios al Modelo de la OCDE.

Pero en tal caso debería también considerarse que, a diferencia de lo que ha ocurrido con los Comentarios al Modelo de la ONU, en diversos antecedentes recientes el Fisco ha reconocido autoridad interpretativa a los Comentarios al Modelo de la OCDE¹¹⁵; y que en el mismo sentido, la jurisprudencia ha reconocido la entidad doctrinaria de tales Comentarios en numerosos pronunciamientos¹¹⁶; lo que de alguna

¹¹⁰ VERSTRAETEN, Axel A.; *Los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE como medio de interpretación*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010.

¹¹¹ RAJMILOVICH, Darío Marcelo; *Convenios para evitar la doble imposición*. 1ª Ed. – Buenos Aires; Errepar, 2011, p 35.

¹¹² De los convenios suscriptos por Argentina en línea con el Modelo de la OCDE, los únicos que no incluyen el concepto de *establecimiento permanente de servicios* son los suscriptos con Alemania, Francia, Brasil e Italia. Cfr. RAJMILOVICH, Darío Marcelo; Ob. Cit. Nota 111, p. 108.

¹¹³ UNITED NATIONS, DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS; *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*; United Nations, New York, 2011, art. 5, apart. 3, inc. b).

¹¹⁴ UNITED NATIONS, DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS; Ob. Cit. Nota 113, *Commentary on Chapter II, Article 5, Para. 1*.

¹¹⁵ Instrucción (DI PYNF – AFIP) 747/2005, punto 2.4.4.d), y Actuación N° 811/03 [AFIP – DI ATEC], citados por RAJMILOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 111, p. 36.

¹¹⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “La Industrial Paraguaya Argentina S.A. s. recurso de apelación –Impuesto a los Réditos–”, fallo del 11 de Marzo de 1980. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B *in re* “Taylor y C.I.A. S.R.L.”, fallo del 3 de Marzo de 2005. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “Euroamérica S.A.”, fallo del 24 de Noviembre de 2009.

manera contribuye a destacar la mayor importancia relativa de éstos –como fuente supletoria de derecho– frente a aquéllos.

El principio del operador independiente (*arm's length standard*) I: cuestiones generales en materia de servicios compartidos

Las conclusiones precedentes acerca del carácter del CSC como contribuyente del impuesto a las ganancias podrían sintetizarse –alternativamente– del siguiente modo: a los fines del gravamen, las ganancias obtenidas por un CSC se consideran obtenidas por la filial (incluida en el art. 69 inc. a)] o sucursal (incluida en el art. 69 inc. b)]) que –en virtud de un *acuerdo de nivel de servicios*– actúa como prestadora de los servicios del CSC. De ello se sigue que las mismas constituyen ganancias de la tercera categoría, de conformidad con el inc. a) del art. 49 de la ley del gravamen.

Desde el punto de vista cuantitativo llama la atención el tratamiento asimétrico otorgado por dicha ley a las ganancias de la tercera categoría. En efecto, mientras que la ley del gravamen contempla normas especiales para su cuantificación cuando las mismas provienen de la venta de bienes¹¹⁷, no ocurre lo mismo cuando provienen de la prestación de servicios.

Si se tiene en cuenta que, por lo general, las referidas filiales y sucursales llevan sistemas contables que les permiten confeccionar balances en forma comercial en los términos del art. 69 del reglamento de la ley del gravamen¹¹⁸, las ganancias del CSC pueden apreciarse, en su faz cuantitativa, en base a la incidencia de las operaciones del CSC en el resultado neto del ejercicio comercial de la sucursal o filial.

La medida de dicha incidencia tiene relación directa con los mecanismos utilizados por el grupo económico para debitar los servicios prestados por el CSC a las unidades prestatarias, aspecto comúnmente contemplado en el texto de los referidos *acuerdos de nivel de servicios*, y con relación al cual existen varias alternativas entre las que puede optarse con discrecionalidad, y entre las que cabe citar¹¹⁹:

- (i) debitar un precio específico por el servicio prestado (por ej. un monto fijo en pesos por transacción procesada);
- (ii) debitar un precio variable por el servicio prestado (por ej. un monto variable en pesos por transacción procesada, con sujeción al volumen de transacciones logrado en el período);
- (iii) debitar el costo de los servicios prestados, distribuidos sobre la base de algún criterio de alocaión (monto de ventas, cantidad de personal, etc.);
- (iv) no debitar ningún cargo.

A este fin, cuando existe un mercado competitivo abierto para los servicios prestados por el CSC, desde el punto de vista de la economía de negocios del conjunto económico, la mejor opción es utilizar precios de mercado. Ello permite a la gerencia tomar las mejores decisiones posibles, respecto a si comprar o vender tales servicios,

Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; y Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* "Unión Pak Sociedad Anónima", fallo del 6 de Julio de 2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁷ Lo hace en los arts. 51; 52; 53; 54; 55; 56; 58; 59; 60; 61; 62; 63; 65; 151; 152; 153 y 154.

¹¹⁸ Ob. Cit. Nota 79.

¹¹⁹ KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; *Managing Performance Through Shared Services Centers*; white paper, 2007 [en línea] http://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/KPMG/pub_20070101_Whitepaper_Managing-Performance_SharedService_GzD_EN.pdf; p. 11.

dentro o fuera del grupo, y por ende evaluar el desempeño del CSC como si se tratara de una empresa independiente¹²⁰.

Pero los grupos económicos habitualmente tienen incentivos para apartarse de los precios que hubieran sido pactados entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, a estos fines. Uno de tales incentivos es de naturaleza fiscal, y radica en que tales precios pueden ser manipulados con el fin de trasladar utilidades entre el CSC y otras entidades del grupo.

De este modo, cuando el CSC y dichas entidades se encuentran ubicadas en países con diferentes alícuotas de impuesto a la renta, la práctica de fijar –por los servicios prestados por el CSC– precios que difieren de los de mercado abierto, permite alocar utilidades en los países de menor alícuota fiscal relativa, minimizando de ese modo la carga tributaria global del grupo económico.

El problema que plantea este tipo de prácticas –denominadas de “arbitraje fiscal”¹²¹– fue advertido, en el marco más amplio de las transacciones intragrupo, por los países miembros de la OCDE, ámbito desde el cual se lo concibió como una limitación del denominado “principio de entidad separada” para alcanzar resultados compatibles con la equidad y evitar los riesgos de doble imposición, en presencia de tales transacciones¹²².

A este respecto, la solución que cuenta con el consenso de la OCDE¹²³ es el denominado “principio del operador independiente” (*arm's length standard*) según el cual *[l]os precios acordados para las operaciones entre entidades del grupo debieran ser –para los fines impositivos– la resultante de los precios que habrían sido aplicados por empresas no asociadas en operaciones similares, según condiciones similares en el mercado abierto*¹²⁴.

Se argumenta¹²⁵ que el principio del operador independiente sirve al objetivo dual de asegurar una base imponible apropiada en cada jurisdicción, y de evitar la doble imposición internacional, minimizando así el conflicto entre administraciones tributarias y promoviendo el comercio y la inversión internacionales¹²⁶.

Como medida bilateral para evitar la doble imposición, el *arm's length standard* está expresado en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE desde 1963 y también en el artículo 9 del Modelo de Convenio de ONU. Como medida unilateral para evitar la erosión de bases imponibles, se encuentra presente –bajo la forma de disposiciones específicas para definir la incidencia de las operaciones internacionales o transfronterizas efectuadas entre empresas vinculadas– en la legislación de prácticamente todos los países que adoptan el impuesto a la renta¹²⁷.

¹²⁰ OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACION FISCAL –IBFD– PAISES BAJOS; *Los precios de transferencia en el inicio del Siglo XXI*; Boletín AFIP N° 31, 1 de Febrero de 2000. Disponible en *Base de Datos Biblioteca Electrónica – AFIP*.

¹²¹ RAJMILOVICH, Darío M.; *Política fiscal para el impuesto a las ganancias bajo la coyuntura global actual. El caso de los servicios intragrupo y de los regímenes de transparencia fiscal internacional*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX*, Junio de 2009. Disponible en *Base de Datos Errepar On Line (EOL)*.

¹²² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*; 22 July 2010; OECD, 2010; Preface, aps. 5 y 6.

¹²³ Para un resumen de las soluciones alternativas, véase OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACION FISCAL –IBFD– PAISES BAJOS; Ob. Cit. Nota 120.

¹²⁴ OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACION FISCAL –IBFD– PAISES BAJOS; Ob. Cit. Nota 120.

¹²⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Preface, ap. 7.

¹²⁶ Para una apreciación crítica de esta afirmación, véase LOPEZ, SANSON, Pedro S.; *Precios de Transferencia en la Legislación Argentina con mención a los Bienes Inmateriales y los Servicios*; en *Revista Argentina de Derecho Tributario (RADAT) 01/01/2003*, p. 445. Disponible en *Base de Datos La Ley Online Checkpoint*.

¹²⁷ GOLDEMBERG, Cecilia; *Manual de precios de transferencia en Argentina*; 1ª ed. – Buenos Aires; La Ley, 2007, p. 2 y 5.

De hecho, señala Goldemberg¹²⁸, la denominación, en idioma inglés, surge de la legislación norteamericana, que considera que para determinar la verdadera renta imponible de un contribuyente controlado, debe tomarse el modelo del contribuyente que negocia a la distancia de un brazo con un contribuyente no controlado, constituyendo una regla de localización jurisdiccional de la ganancia mediante la eliminación de la incidencia de la vinculación económica en la formación de la cadena de valor.

En la legislación argentina, el principio del operador independiente encuentra su expresión, con relación a ganancias de fuente argentina y de fuente extranjera, respectivamente, en los artículos 14 y 130 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Desde el punto de vista de los CSC establecidos en Argentina resulta de interés el primero de esos artículos, cuyo tercer párrafo establece lo siguiente:

Las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a) y b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, excepto en los casos previstos en el inciso m) del artículo 88. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15¹²⁹.

La norma transcripta, más allá de ciertas imperfecciones de técnica legislativa, producto quizás de su evolución histórica –que Baistrocchi¹³⁰ califica como “kafkiana”– en cuanto resulta de aplicación a las ganancias de los CSC establecidos en Argentina trasunta la siguiente estructura lógica:

(i) Cuando las transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior no sean consideradas como celebrados entre partes independientes, sus prestaciones y condiciones serán ajustadas, a todos los efectos, conforme a las previsiones del artículo 15 de la ley del gravamen (enunciación del principio del operador independiente).

(ii) Las transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes (definición del concepto de “transacción realizada entre partes independientes”).

El principio es de aplicación para las sociedades comprendidas en el inciso a) del art. 49 y los establecimientos estables a que alude el inc. b) del art. 69 –entre otros sujetos– que realicen las mencionadas transacciones. La primera norma remite a los responsables incluidos en el art. 69, es decir refiere a las *filiales* establecida en el país que actúen como prestadoras de los servicios de un CSC. La segunda norma en cambio, comprende a las *sucursales* del país que actúen en tal carácter.

Ahora bien, la referencia a “las transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior” no es acertada cuando se trata de “los establecimientos estables a que alude el inciso b) del artículo 69”, ya

¹²⁸ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 95.

¹²⁹ Texto según art. 1 inc. b) de la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) vigente a partir de su publicación y con efecto para los ejercicios que se inicien a partir de su entrada en vigencia.

¹³⁰ BAISTROCCHI, Eduardo (Director); *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*; 1ª Ed. – Buenos Aires; Lexis Nexis Argentina, 2008; p 147.

que como se mencionó, las sucursales constituyen dependencias de la casa matriz extranjera sin personalidad jurídica diferenciada de ésta.

Como acertadamente señala Goldemberg¹³¹, en este caso no existen transacciones desde el punto de vista jurídico entre el establecimiento y su casa matriz o entre el establecimiento y alguna subsidiaria de aquélla. Siempre, quien negocia es la casa matriz, a quien le corresponde legalmente los activos, riesgos, capital y derechos y obligaciones provenientes de transacciones con empresas separadas.

Por tal razón hubiera sido más exacto incorporar, a la previsión normativa que regula la atribución de ganancias a la respectiva sucursal –en línea con el criterio de *conexión efectiva*– la exigencia que tales ganancias sean aquellas que la misma hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones.

La Ley de Impuesto a las Ganancias también define los conceptos de “personas o entidades vinculadas” y de “entes independiente”. En efecto, según el artículo sin número incorporado a continuación de su artículo 15, *[a] los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades*¹³².

En estos términos, y en cuanto resulta de aplicación a las ganancias de los CSC establecidos en Argentina, la norma prevé la configuración del supuesto de vinculación toda vez que, como parte de la operación de dichos CSC, las respectivas filiales o sucursales realicen transacciones con cualquier persona u otro tipo de entidad o establecimiento que: (i) esté sujeto de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas; o (ii) éstas tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.

La norma ejemplifica, en el último caso, circunstancias que indican la existencia de poder de decisión por parte de aquellas personas físicas o jurídicas, mencionando –a título meramente enunciativo– su participación en el capital, su grado de acreencias, y sus influencias funcionales, contractuales o no.

Usualmente las relaciones que unen a la filial o sucursal del país que actúa como prestadora de los servicios del CSC y las demás entidades del grupo económico a las que sirve, es aquella en la que una misma entidad –la casa matriz– participa directa o indirectamente en el capital de todas ellas. Sin embargo, debe notarse que el legislador parece haber omitido, como supuesto de vinculación, aquel en el que el CSC presta servicios a esa casa matriz.

¹³¹ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 90-91.

¹³² Texto según art. 1 inc. d) de la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) vigente a partir de su publicación y con efecto para los ejercicios que se inicien a partir de su entrada en vigencia.

La omisión se encuentra salvada reglamentariamente en la Resolución General 1122 de la Administración Federal de Ingresos Públicos¹³³, cuyo artículo 7 establece que la vinculación a que se refiere el artículo agregado a continuación del artículo 15 de la ley del gravamen, se entiende configurada cuando se verifique –entre otros–, alguno de los supuestos que se detallan en el Anexo III de dicha resolución, entre los que se mencionan:

- a) El caso en que un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro¹³⁴.
- b) El caso en que dos o más sujetos tengan alternativamente un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales¹³⁵.

Finalmente, el decreto reglamentario de la ley del gravamen define el concepto de “ente independiente” ya que su art. 11 establece que *[a] todos los efectos previstos en la ley y este reglamento, se considerará que DOS (2) o más empresas son independientes, cuando no se verifiquen entre ellas los supuestos de vinculación establecidos en el artículo incorporado a continuación del Artículo 15 de la ley*¹³⁶.

Como puede apreciarse, el principio del operador independiente limita los efectos de la manipulación discrecional de los precios de los servicios de los CSC, en el balance impositivo de las respectivas filiales o sucursales residentes en el país. No impone la fijación de precios normales de mercado abierto para dichos servicios, sino el cómputo de éstos *a los fines de la determinación del gravamen*. En otras palabras, el ajuste practicado por aplicación del *arm's length standard* no tiene efecto sobre las obligaciones contractuales asumidas en el marco de la operación del CSC, sino sobre las obligaciones tributarias emergentes de las mismas.

En tanto su aplicación pueda llevar al reconocimiento de una ganancia gravada allí donde –sin su aplicación– no la habría, el principio del operador independiente se erige, en un pie de igualdad con el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la Ley 11.683¹³⁷, como una regla para determinar la verdadera naturaleza de una categoría especial de hechos imponible: aquellos que involucran la obtención de ganancias provenientes de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior.

En presencia de tales hechos, identificar las condiciones en las cuales procede la aplicación de uno u otro principio constituye un problema que ha recibido soluciones variables a lo largo del tiempo¹³⁸, que llevan a pensar, como Lopez Sansón¹³⁹, que en

¹³³ Resolución General (AFIP) 1122/2001 (B.O. 31/10/2001), texto según Anexo II de la Resolución General 1918/2005, con la modificación introducida por la Resolución General 1958/2005. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹³⁴ Ob. Cit. Nota 133, Anexo III, ap. a).

¹³⁵ Ob. Cit. Nota 133, Anexo III, ap. b) pto. 1.

¹³⁶ Texto según art. 1 inc. b) del Decreto 916/2004 (B.O. 23/07/2004).

¹³⁷ Que dispone: *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

¹³⁸ Según Baistrocchi, a partir de 1961 la mayoría de las Salas del Tribunal Fiscal de la Nación y la Corte Suprema decidieron invalidar de modo implícito el *arm's length standard* y emplear el principio de la realidad económica en todos los casos que involucraron transacciones con empresas vinculadas del exterior, tal como sucedió en el conocido precedente “*Parke Davis*”. A partir del amplio régimen jurídico implementado en 1976 se infiere la intención del gobierno militar de inducir a los tribunales a emplear en dicha área el principio del operador independiente (en lugar del de la realidad económica). Finalmente, el régimen establecido a partir de la reforma de 1998 demuestra que la intención del Congreso es que los abusos en la manipulación de precios de transacciones con empresas vinculadas del exterior sean resueltos a la luz del *arm's length standard* y no del principio de la realidad económica. Cfr. BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 125-126, 145-146 y 161.

¹³⁹ LOPEZ, SANSON, Pedro S.; Ob. Cit. Nota 126.

definitiva se trata de una cuestión vinculada al grado de desarrollo político y económico del país y de las ideologías predominantes en cada época. Sin perjuicio de ello, ciertos aspectos de la aplicación del principio del operador independiente pueden ilustrarse mejor bajo un enfoque comparativo con el principio de la realidad económica, en el cual cabe distinguir las siguientes diferencias.

Primero, la realidad económica actúa como un mecanismo antielusivo general, porque supone una formulación de carácter amplio, con escasa especificación de conductas elusivas, convirtiéndose de este modo en un mecanismo antielusivo de cierre. En cambio, el operador independiente funciona como un mecanismo antielusivo *ad hoc* o específico, que implica una respuesta del legislador frente a una situación elusiva típica o recurrente (la manipulación de precios en operaciones internacionales entre empresas vinculadas) identificando, de manera detallada y taxativa, una conducta concreta (el apartamiento de los precios que hubieran sido pactados entre partes independientes en transacciones comparables)¹⁴⁰.

Segundo, para admitir el empleo del principio de la realidad económica, es menester hallarse en presencia de una evasión tributaria en sentido estricto –la adopción de una forma jurídica anormal, atípica, o inadecuada– siendo indispensable que dicha atipicidad o anormalidad sólo se explique por la intención de evadir el tributo¹⁴¹. Bajo el principio del operador independiente en cambio, el ajuste procede aún cuando no exista intención de minimizar o eludir impuesto¹⁴².

Este aspecto importa porque –como se mencionó– el fiscal es sólo uno de los incentivos que tienen las empresas multinacionales para apartarse –en la fijación de los precios de las transacciones intragrupo– de lo que hubieran pactado partes independientes en condiciones de mercado abierto, pero no el único. En efecto, tales precios también pueden ser manipulados para eludir controles gubernamentales en materia de precios y de cambios, como también para repatriar fondos hacia las casas matrices o inclusive, mejorar la rentabilidad y solvencia de alguna subsidiaria en determinado país con el fin de asegurarse la obtención de cierta financiación, a expensas quizás de la rentabilidad y solvencia de otras entidades del grupo económico. En todos estos casos entonces, *también* procede la aplicación del principio del operador independiente.

Tercero, en el marco de la realidad económica las formas y estructuras jurídicas adoptadas por el contribuyente gozan de una presunción de adecuación a los fines de configurar su cabal intención económica y efectiva, recayendo sobre el ente recaudador la carga de probar la configuración de los hechos que determinan la operatividad del principio, en orden a la prescindencia de las formas adoptadas por las partes del negocio jurídico¹⁴³. En el marco del operador independiente en cambio, existe una presunción implícita en la ley del gravamen, en el sentido que los precios y condiciones pactados por el contribuyente en transacciones con empresas vinculadas del exterior se apartan de los que hubieran pactado partes independientes en transacciones comparables, colocando en el contribuyente la responsabilidad de demostrar concretamente –mediante un estudio económico– que sus precios cumplen

¹⁴⁰ Sobre la distinción entre normas antielusivas generales, sectoriales y *ad hoc* o específicas, veáse SARMIENTO, Graciela F.; *Convenios de doble imposición firmados por Argentina. Su relación con la legislación tributaria interna en materia de empresas vinculadas. Precios de transferencia*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXVII*, Diciembre de 2006. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹⁴¹ Tribunal Fiscal de la Nación, 11a Nominación, *in re* "Philips Argentina S.A.", fallo del 28 de Julio de 1977. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, *in re* "Ferioli, Jorge O.", fallo del 19 de Agosto de 2005. Disponible en *Base de Datos La Ley Online Checkpoint*.

¹⁴² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter I, ap. 1.2.

¹⁴³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala III, *in re* "Ferioli, Jorge Oscar (TF 21401-I) c. DGI", fallo del 24 de Agosto de 2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

con el principio *arm's length*¹⁴⁴.

Cuarto, el principio de la realidad económica puede aplicarse tanto a favor del fisco como a favor del contribuyente, en tanto forma parte de un instrumental jurídico que de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente en favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria¹⁴⁵. En cambio, el principio del operador independiente solo se aplica a favor del fisco, no correspondiendo considerar ajustes a favor del contribuyente, salvo en supuestos de aceptación de ajustes correlativos en otra jurisdicción fiscal, cuando tal procedimiento hubiera sido acordado en el marco de los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por Argentina¹⁴⁶.

La aplicación del artículo 14 de la ley del gravamen requiere, en virtud de su estructura lógica, proceder en dos etapas:

- (i) en primer lugar debe evaluarse si los servicios prestados por el CSC se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes;
- (ii) si así no fuera, entonces deben ajustarse sus precios conforme a las previsiones del artículo 15 de la ley del gravamen.

La primera etapa es un *análisis cualitativo* denominado “análisis de comparabilidad”; la segunda en cambio es un *análisis cuantitativo* que culmina con un ajuste en la base imponible del gravamen en cabeza de la filial o sucursal que actúa como prestadora de los servicios del CSC.

Si bien desde el punto de vista lógico se trata de dos etapas diferenciadas, desde el punto de vista temporal se verifican de manera simultánea. Ello es así, porque para evaluar si una transacción ha sido realizada en condiciones *arm's length* debe encontrarse un dato comparable (precio, margen bruto, neto, etc.) para lo que a su vez se requiere la aplicación de alguno de los métodos previstos en el art. 15 de la ley del gravamen.

Considerando entonces la relatividad de esta distinción, a continuación se analizan las principales cuestiones que se plantean en el desarrollo de ambos análisis, siguiendo el orden en el que fueron tratados en la legislación argentina, es decir, comenzando por el análisis cuantitativo, para seguir luego con el análisis cualitativo.

(i) *El análisis cuantitativo (los métodos de ajuste del art. 15 de la ley del gravamen):*

Los párrafos quinto y sexto del artículo 15 de la ley del gravamen instituyen seis métodos para practicar el ajuste requerido por el *arm's length standard*, admitiendo que por vía reglamentaria se instituyan otros métodos con idénticos fines, lo que no ha ocurrido.

Como señala Goldemberg¹⁴⁷, la ausencia de otros métodos es un aspecto negativo pues se traduce en un marco probatorio muy estricto, lo cual es contrario a la filosofía del principio del operador independiente.

De los seis métodos instituidos por vía legal, sólo cuatro son de aplicación cuando se

¹⁴⁴ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 33.

¹⁴⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Kellogg Co. Argentina, S. A.”, fallo del 26 de Febrero de 1985. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹⁴⁶ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 8/00, del 19/01/2000. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹⁴⁷ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 106.

trata de servicios prestados por un CSC establecido en la Argentina¹⁴⁸.

El primer método se denomina *método de “precios comparables entre partes independientes”* y requiere computar los servicios prestados por el CSC al mismo precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables¹⁴⁹.

El segundo método se llama *método de “costo más beneficios”* y supone computar los servicios prestados por el CSC al precio que resulta de multiplicar el costo de los servicios por el resultado de adicionar a la unidad el mismo porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables¹⁵⁰.

A este fin, el porcentaje de ganancia bruta debe calcularse relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.

El tercer método recibe el nombre de *método de “división de ganancias”* y requiere asumir que tanto el CSC como las unidades prestatarias se han dividido la ganancia globalmente obtenida entre todos ellos, asignándoselas a ese fin en la misma proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes¹⁵¹.

A diferencia de lo que ocurre con los métodos anteriores, las normas que caracterizan el método de “división de ganancias” aluden a “partes independientes” pero no a “transacciones comparables”.

Presumiblemente, ello se debe a que el método encuentra utilidad cuando las transacciones entre empresas asociadas se encuentran tan relacionadas entre sí que no es posible examinarlas de modo independiente¹⁵². Pero ello no impide que, en la aplicación del método, sean debidamente considerados todos los factores que puedan afectar la comparabilidad de dichas transacciones, a la luz de las normas sobre análisis comparativo, y con prescindencia del grado de su interrelación.

Sin embargo la omisión de toda referencia a “transacciones comparables” en el texto que regula el método, supone una seria limitación para la aplicación de las referidas normas sobre análisis de comparabilidad, las cuales –como se verá más adelante– están instrumentadas en la legislación argentina sobre la base de la definición del concepto de “transacción comparable”.

Si las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación¹⁵³, cabe entender que el método de “división de ganancias” requiere asumir que tanto el CSC como las unidades prestatarias se han dividido la ganancia globalmente obtenida entre todos ellos, asignándoselas a ese fin en la misma proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes *involucradas en transacciones comparables*.

¹⁴⁸ De los métodos contemplados en el quinto párrafo del art. 15 de la ley del gravamen, no resulta de aplicación el denominado *método de “precio de reventa entre partes independientes”*, que está especialmente concebido para el ajuste de transacciones con entidades vinculadas del exterior en las que el sujeto residente en el país reviste el carácter de comprador de bienes o de prestatario de servicios. Tampoco resulta de aplicación el denominado *método “del sexto párrafo”* del referido art. 15 –o simplemente “sexto método”– que se aplica exclusivamente para el examen de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería.

¹⁴⁹ Ob. Cit. Nota 79, primer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. a).

¹⁵⁰ Ob. Cit. Nota 79, primer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. c).

¹⁵¹ Ob. Cit. Nota 79, primer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. d).

¹⁵² BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 155.

¹⁵³ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Aceitera General Deheza SA (TF 22.313-A) c. DGA”, fallo del 24 de Mayo del 2011 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*), entre muchos otros.

Para ello, en primer lugar debe determinarse una ganancia global sumando las ganancias obtenidas por el CSC y las unidades prestatarias involucradas. Luego, dicha ganancia global se asigna a cada una de dichas 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.

El cuarto método se conoce como *método de “margen neto de la transacción”* y consiste en determinar para los servicios prestados por el CSC el mismo margen de ganancia que se obtendría en transacciones comparables con o entre partes independientes¹⁵⁴.

A los fines de establecer dicho margen, pueden considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios. Idealmente debería seleccionarse el denominador que mejor refleje el valor de las funciones desempeñadas por el CSC a la luz de los activos y los riesgos asumidos por el mismo¹⁵⁵.

Todos los métodos procuran reconstruir la utilidad que el CSC ha dejado de obtener como consecuencia de haber acordado la prestación de sus servicios a precios que no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

En particular, los métodos de “precios comparables entre partes independientes” y de “costo más beneficios” lo hacen mediante la reconstrucción de los referidos precios, es decir se concentran en las transacciones, en cambio los métodos de “división de ganancias” y de “margen neto de la transacción” se concentran en las ganancias. Esta es la razón que explica porque estos métodos usualmente se dividen en dos categorías principales: métodos basados en transacciones y métodos basados en ganancias¹⁵⁶.

Desde la OCDE se argumenta que los métodos basados en transacciones constituyen los medios más directos de aplicación del *arm's length standard* –ya que permiten ajustar utilidades mediante la modificación de los mismos factores que originaron su distorsión– por lo que resultan preferibles a los métodos basados en ganancias¹⁵⁷. En particular, el método de “precios comparables entre partes independientes” es considerado como el método más directo y confiable de aplicación del principio del operador independiente, por lo que resulta preferible a cualquier otro método.¹⁵⁸

En Estados Unidos en cambio, se argumenta que una simplista priorización de los métodos es inviable ante la creciente complejidad y diversidad de las transacciones entre empresas vinculadas¹⁵⁹, por lo que el resultado *arm's length* de una transacción entre ellas debe encontrarse determinado sobre la base del método que, en función de los hechos y circunstancias de caso, provean la medida más fidedigna de dicho resultado¹⁶⁰.

Esta última regla de la legislación norteamericana, denominada “regla del mejor método” (*best method rule*) ha inspirado la norma que, con la denominación de “regla del método más apropiado” se encuentra contemplada en el tercer párrafo del artículo 15 de nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias. Esta norma dispone –escuetamente y sin establecer ninguna jerarquización de métodos¹⁶¹ – que a los fines de la

¹⁵⁴ Ob. Cit. Nota 79, primer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. e).

¹⁵⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.87.

¹⁵⁶ BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 155-156.

¹⁵⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.3.

¹⁵⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.14.

¹⁵⁹ HIGIMBOTHAM, Harlow, *et al*; *An Economic Perspective of the Best Method Rule*, en *Tax Notes International*, 22/03/1993, citado por BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 157.

¹⁶⁰ BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 157.

¹⁶¹ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 106.

determinación de los precios de las transacciones a que alude el art. 14 “*serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada*”.

La obvia diferencia en términos de desarrollo económico entre Argentina y Estados Unidos sugiere que la justificación elaborada en Estados Unidos para adoptar la “regla del mejor método” no puede aun extenderse a la Argentina¹⁶². No obstante la adopción de una regla similar –la “regla del método más apropiado” – implica un requerimiento serio para los contribuyentes, los que además de demostrar que los precios fijados son los que responden a los valores normales de mercado entre partes independientes, deberán demostrar que han llegado a esos valores por vía de la elección del método más apropiado al tipo de transacción de que se trate¹⁶³.

Por ello el art. 11 de la Resolución General 1122 de la AFIP provee pautas de aplicación de la “regla del método más apropiado”. En primer lugar establece que “[s]e entenderá por método más apropiado al tipo de transacción realizada, el que mejor refleje la realidad económica de la misma”. Sería más exacto decir que la selección del método debe efectuarse a la luz de la realidad económica de cada transacción.

En segundo lugar enumera una serie de atributos que debe reunir el método seleccionado para ser considerado como “método más apropiado”. La enumeración no es taxativa, y comprende:

- (i) el grado de compatibilidad entre el método y la estructura empresarial y comercial;
- (ii) la cantidad y calidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación;
- (iii) la medida en que el método contempla el grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y de las empresas involucradas en dicha comparación;
- (iv) el nivel de los ajustes requeridos a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados.

En la aplicación de estos criterios, a fin de identificar el método más apropiado al tipo de servicio prestado por los CSC establecidos en Argentina, cabe recordar algunas consideraciones efectuadas a lo largo de este trabajo.

En primer lugar debe recordarse que los CSC constituyen un modelo de procesos de negocio que resulta de la deslocalización intra-firma (*intra-firm offshoring*) de determinadas funciones de *back office*, y que dicha forma de deslocalización sólo difiere de la denominada “tercerización deslocalizada” (*offshore outsourcing*) en la estrategia de aprovisionamiento: en la primera los servicios de *back office* se suministran internamente –a través de empresas del grupo–, en la segunda, se recurre su aprovisionamiento externo, a través de empresas de *BPO* independientes.

A la luz de estas consideraciones, el método de “precios comparables entre partes independientes” puede revelarse como el más apropiado al tipo de servicio que prestan los CSC.

Sin embargo, también debe recordarse que las empresas multinacionales optan por deslocalizar de manera cautiva sus procesos de negocio, entre otras razones, cuando no existen empresas de *BPO* independientes en el país de localización que sean

¹⁶² BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 157.

¹⁶³ GARCIA COZZI, José M.; *Precios de transferencia*; en BERTAZZA, Humberto y otros; *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25063*. Buenos Aires, Errepar, 1999, p. 144.

capaces de prestar los mismos servicios en condiciones comparables. Si este fuera el caso, el método de “costo más beneficios” puede considerarse como el más apropiado al tipo de servicio que pueda prestar el CSC.

No obstante lo anterior, como consecuencia de la integración plena de los servicios a las denominadas “cadenas globales de valor”, pueden verificarse situaciones en las que un CSC presta servicios a otras entidades que a su vez prestan servicios a la filial o sucursal a través de la cual actúa el CSC. Si tales servicios recíprocos se encuentran interrelacionados de tal forma que no es posible analizarlas de modo independiente, como se adelantó, el método más apropiado para su examen puede ser el de “división de ganancias”.

En las mismas condiciones, si los servicios recibidos fueran de un valor significativamente superior al de los servicios prestados por el CSC –lo que es posible ya que, en general, los servicios prestados por los CSC son de bajo valor agregado– entonces el método de “división de ganancias” no sería tan confiable, resultando más apropiado en cambio, el método del “margen neto de la transacción”.

En definitiva, la elección del método más apropiado al tipo de servicio prestado por los CSC establecidos en Argentina debe efectuarse considerando los criterios enumerados por la reglamentación, a la luz de las circunstancias de cada caso comentado precedentemente.

De este modo, normalmente será posible identificar un solo método como el más apropiado. En cambio, el caso contrario –aquel en el que la aplicación de la “regla del método más apropiado” indica dos o más métodos en tal carácter– no se encuentra contemplado en la legislación, que como se mencionó, prevé un número cerrado de métodos, sin admitir métodos alternativos¹⁶⁴.

En este caso, la solución que se sugiere desde la OCDE¹⁶⁵ es la adopción de un enfoque flexible que permita la utilización en conjunto de la evidencia suministrada por todos ellos. En tales casos debería intentarse alcanzar una solución consistente con el *arm's length standard* que sea satisfactoria desde el punto de vista práctico tanto para el contribuyente como para el Fisco, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso, la combinación de evidencias disponibles, y la confiabilidad relativa de los distintos métodos en consideración.

Ahora bien, si la decisión fuera clara a favor del método de “precios comparables entre partes independientes”, el de “costo más beneficios” o el de “margen neto de la transacción”, debe tenerse en cuenta que en su aplicación, el quinto párrafo del art. 5 de la ley del gravamen admite el cómputo de precios pactados, porcentajes de ganancia bruta aplicados o márgenes netos obtenidos *entre* partes independientes, como también *con* ellas. Los primeros se denominan *comparables externos*; los segundos, *comparables internos*.

Los comparables internos siempre son preferibles a los comparables externos, en razón de su mayor cercanía y directa relación con la operación sujeta a análisis¹⁶⁶, y en teoría pueden utilizarse de dos formas: computando los precios pactados, porcentajes de ganancia bruta aplicados o márgenes netos obtenidos *con* partes independientes, *por parte del CSC* o bien *por parte de las entidades prestatarias*, según quien sea la parte testeada (*tested party*).

Sin embargo, el uso de comparables internos para evaluar el carácter *arm's length* de

¹⁶⁴ LOPEZ, SANSON, Pedro S.; Ob. Cit. Nota 126.

¹⁶⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.11.

¹⁶⁶ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 133.

los servicios del CSC encuentra dos obstáculos. El primero es de naturaleza fáctica y está determinado por el carácter “cautivo” de la actividad del CSC (que opera exclusivamente con empresas vinculadas), reduciendo el campo de aplicación de comparables internos al caso en que la parte testeada es la entidad prestataria, salvo en el –poco frecuente– caso en el que la entidad local tiene como actividad principal, la misma que su CSC (por ejemplo, si es una empresa de *BPO*).

El segundo es de carácter normativo, y está determinado por el art. 9 de la Resolución General 1122 de la AFIP, según el cual, *[p]ara 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.*

Esta disposición, diseñada para minimizar el costo de ejecución del *arm's length standard* por parte de la administración fiscal¹⁶⁷, exige que la parte testeada sea el CSC en lugar de la entidad prestataria, lo que lleva a descartar el uso de comparables internos (salvo en el poco frecuente caso comentado), con incidencia en la determinación del método más apropiado, si la cantidad y calidad de información disponible para la adecuada justificación y aplicación de determinado método no fuera la misma en uno u otro caso. Por estas razones, la exigencia constituye un aspecto criticable de las normas de aplicación del principio del operador independiente.

Finalmente, corresponde considerar el caso en el que, por aplicación de los métodos del art. 15 de la ley del gravamen, se determine la existencia de dos o más de precios, porcentajes de ganancia bruta, proporciones de utilidades, o márgenes netos, todos ellos provenientes de la realización de transacciones comparables. Ello es perfectamente posible desde que dos empresas independientes que hayan realizado transacciones similares en condiciones comparables no necesariamente deben fijar el mismo precio.

El caso se encuentra contemplado en el quinto artículo sin número incorporado a continuación del art. 21 del decreto reglamentario de la ley del gravamen. Allí se establecen las siguientes reglas:

(i) Si el precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o el margen neto fijado por el contribuyente se encuentra entre los valores correspondientes al primer y tercer cuartil de los comparables, dichas magnitudes se considerarán como pactadas entre partes independientes¹⁶⁸.

(ii) Si el precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o el margen neto es menor al valor correspondiente al primer cuartil, se considerará que la magnitud que hubieran utilizado partes independientes, es la que corresponde a la mediana de los comparables disminuida en un cinco por ciento (5%)¹⁶⁹, o al primer cuartil, el que sea mayor¹⁷⁰.

En el primer caso no corresponde practicar ajuste alguno. En el segundo caso, corresponde ajustar la base imponible del gravamen incorporando la ganancia que hubiera obtenido el CSC si los precios pactados, los porcentajes de ganancia bruta aplicados, las proporciones de ganancia asignadas, o los márgenes obtenidos hubieran sido los que hubieran utilizado partes independientes, en el sentido allí indicado.

Debe observarse que si las referidas magnitudes se encuentran por encima del valor

¹⁶⁷ BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 165.

¹⁶⁸ Ob. Cit. Nota 79, quinto art. sin número incorporado a continuación del art. 21, segundo párrafo.

¹⁶⁹ Ob. Cit. Nota 79, quinto art. sin número incorporado a continuación del art. 21, tercer párrafo.

¹⁷⁰ Ob. Cit. Nota 79, quinto art. sin número incorporado a continuación del art. 21, cuarto párrafo.

del tercer cuartil, no podrían ser consideradas como pactadas entre partes independientes, y sin embargo no se prevé la realización de ajuste alguno. Esto es coherente con una de las características generales del *arm's length standard* que ya se ha mencionado: la no realización de ajustes a favor del contribuyente.

Según Goldemberg¹⁷¹ el procedimiento descrito es cuestionable por la falta de flexibilidad de las medidas estadísticas y su consecuente dosis de arbitrariedad, que implica un apartamiento de la filosofía implícita en el principio del operador independiente.

En efecto, su aplicación conduce a descartar el 50% de los precios, porcentajes de ganancia bruta, proporciones de ganancias, o márgenes netos provenientes de transacciones que, de acuerdo a los métodos comentados, se consideran como realizadas entre partes independientes.

Pero el argumento a su favor es que en países en los que hay escasa información sobre las referidas magnitudes provenientes de transacciones realizadas entre partes independientes y por ende debe recurrirse a datos de empresas que actúan en el extranjero, el procedimiento permite acotar los posibles desvíos hacia referencias que no son suficientemente confiables¹⁷².

Para la determinación de la mediana y del rango intercuartil, el Anexo V de la Resolución General 1122 de la AFIP dispone el siguiente procedimiento:

1. Se deben ordenar los precios, porcentajes de ganancia bruta, proporciones de ganancias o márgenes netos (en adelante, las magnitudes) en forma ascendente de acuerdo con su valor.
2. A cada uno de las magnitudes se le asignará un número de orden entero secuencial, iniciando en la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.
3. El número de orden de la magnitud correspondiente a la mediana se obtendrá adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de magnitudes, y a dicho resultado se lo dividirá por DOS (2).
4. El valor de la mediana se determinará ubicando la magnitud correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el punto anterior.

Cuando el resultado obtenido en el punto 3. sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

- 4.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre la magnitud cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3. y la magnitud inmediata superior, considerando su valor.
- 4.2. El resultado obtenido en el punto 4.1. se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 3. y se le adicionará la magnitud cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3.
5. La posición del primer cuartil se obtendrá, sumando la unidad al número de orden correspondiente a la mediana obtenido en el punto 3., y dividiendo el resultado por DOS (2).
6. El primer cuartil del rango se determinará ubicando la magnitud correspondiente al

¹⁷¹ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 120.

¹⁷² GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 120.

número entero secuencial obtenido en el punto 5. Cuando el resultado obtenido en el punto 5. sea un número formado por entero y decimales, el primer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

6.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre la magnitud cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5., y la magnitud inmediata superior, considerando su valor.

6.2. El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 5., y se le adicionará la magnitud cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5.

7. La posición del tercer cuartil se obtendrá de restar la unidad al número de orden correspondiente a la mediana, a que hace referencia el punto 3., adicionando al resultado el número de orden correspondiente al primer cuartil, obtenido en el punto 5.

8. El tercer cuartil del rango se determinará la magnitud correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 7.

Cuando el resultado obtenido en el punto 7. sea un número formado por entero y decimales, el tercer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

8.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre la magnitud cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7. y la magnitud inmediata superior, considerando su valor.

El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 7., y se le adicionará la magnitud cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7.

(ii) El análisis cualitativo (análisis de comparabilidad):

El segundo artículo sin número incorporado a continuación del art. 21 del decreto reglamentario de la ley del gravamen establece las reglas del análisis de comparabilidad.

Comparar –dice Goldemberg¹⁷³– implica efectuar un primer análisis cualitativo acerca de la operación sujeta a examen y de los factores relevantes de la comparación para evaluar a su vez las condiciones de la operación. Definido que existen diferencias entonces deberá iniciarse una búsqueda cuantitativa para ubicar los precios o márgenes comparables que permitan determinar el precio *arm's length*.

También para la autora, la teórica distinción de las etapas puede confundirse en la práctica pues, para evaluar si la operación de que se trate responde o no a las condiciones de mercado, es necesario buscar los comparables y esos mismos precios o márgenes comparables son los que suelen considerarse para la construcción del ajuste¹⁷⁴.

Contribuye a ello también, la técnica adoptada para reglamentar en la materia, basada esencialmente en la definición del concepto de “transacción comparable” como es utilizado en los textos que regulan el funcionamiento de cada uno de los métodos de ajuste.

En efecto, el primer párrafo de la norma sub-examen dispone que, a los fines de la aplicación de dichos métodos *serán consideradas comparables aquellas transacciones*

¹⁷³ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 103.

¹⁷⁴ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 103.

*analizadas entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos [...] y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad*¹⁷⁵.

Es decir, dos transacciones pueden ser comparables: (i) *a priori* –cuando no existan diferencias que afecten el precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o, en su caso, el margen neto resultante de las mismas; o bien (ii) *a posteriori* de la realización de ciertos ajustes que permitan la eliminación de tales diferencias.

La alusión a “*el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación*” comúnmente utilizada en la ley del gravamen, en su decreto reglamentario y en la referida Resolución General 1122 de la AFIP, debe entenderse referida al precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o, en su caso, el margen neto, según el método de que se trate.

Se aprecia además, que el reglamentador ha pretendido enfatizar la interacción que existe entre el análisis de comparabilidad y la “regla del método más apropiado”. En efecto, según dispone el segundo párrafo de la norma en estudio, *[a] los fines del ajuste de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, [...]*¹⁷⁶.

Aquí también, sería más exacto disponer la consideración de tales elementos o circunstancias, a la luz de la realidad económica de cada transacción y del método más apropiado al tipo de transacción realizada. Ello, no sólo a los fines del ajuste de las mencionadas diferencias –a fin de asegurar comparabilidad *a posteriori*– sino también para apreciar si la misma existe, en su caso, *a priori*.

Los aludidos elementos o circunstancias a considerar se denominan comúnmente “factores de comparabilidad” y están agrupados, en la última parte del segundo párrafo de la norma sub-examen, en cuatro categorías, que –como la misma norma reconoce– no son exhaustivas.

Las cuatro categorías de factores son aplicables al examen de las transacciones realizadas por los CSC establecidos en Argentina.

La primera categoría alude a *las características de las transacciones*¹⁷⁷ realizadas por el CSC.

La constatación más elemental indica que: (i) transacciones sobre bienes o servicios de distintas características generalmente se pactarán a precios distintos; y (ii) las características relevantes para la determinación del precio de una transacción generalmente dependerán del tipo de bien o servicio objeto de la misma.

Tratándose de prestaciones de servicios, deben considerarse elementos tales como su naturaleza y la necesidad de su prestación para el tomador de los mismos, así como también si éstos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles¹⁷⁸.

Cuando existan diferencias en la naturaleza física y contenido de los servicios

¹⁷⁵ Texto según art. 1 inc. d) del Decreto 1037/2000 (B.O. 14/11/2000).

¹⁷⁶ Texto según art. 1 inc. d) del Decreto 1037/2000 (B.O. 14/11/2000).

¹⁷⁷ Ob. Cit. Nota 79, segundo art. sin número incorporado a continuación del art. 21, segundo párrafo, inc. a).

¹⁷⁸ Ob. Cit. Nota 79, segundo art. sin número incorporado a continuación del art. 21, segundo párrafo, inc. a), ap. 1.

comparados, las mismas deberán ajustarse en función del costo de ejecución de los respectivos servicios¹⁷⁹.

La segunda categoría refiere a *las funciones o actividades desarrolladas, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos*¹⁸⁰ por el CSC.

Generalmente las prestaciones pactadas entre partes independientes reflejan las funciones desarrolladas por cada una de ellas a lo largo de la cadena de valor. A su vez, dichas funciones determinan, en alguna medida, la distribución de riesgos entre las partes, que puede apreciarse sobre la base de los activos invertidos por cada una de ellas.

Si se tiene en cuenta que en un mercado abierto, la asunción de mayores riesgos usualmente se compensa con mayores contraprestaciones, un *análisis funcional* que tenga en cuenta las funciones, activos y riesgos asumidos por el CSC resulta esencial para fines del análisis de comparabilidad.

La tercera categoría comprende *los términos contractuales*¹⁸¹ que puedan influir en el precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o, en su caso, el margen neto proveniente de las operaciones del CSC.

Los términos contractuales acordados entre partes independientes también contribuyen a definir, explícita o implícitamente, la distribución de responsabilidades y beneficios entre ellas. Tales términos incluyen las condiciones de pago acordadas, la existencia de volúmenes comprometidos, la duración del contrato, la existencia de garantías, etc.

Las diferencias en los plazos de pago deben ajustarse considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el CSC, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación¹⁸².

En cambio, las diferencias en las cantidades negociadas deben ajustarse sobre la base de la documentación del CSC u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad¹⁸³.

La cuarta categoría alude a *las circunstancias económicas*¹⁸⁴ que rodean a la actividad del CSC.

Estas circunstancias incluyen, en la ejemplificación que hace la norma, la ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia, entre otras.

Otros ejemplos incluyen la existencia de servicios sustitutos, de regulaciones gubernamentales, de ciclos (económicos, de negocios o de productos) y de diferencias en las fechas de prestación de los servicios.

En este último caso, las transacciones deben ajustarse por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las dichas fechas¹⁸⁵.

¹⁷⁹ Ob. Cit. Nota 79, tercer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. f).

¹⁸⁰ Ob. Cit. Nota 79, segundo art. sin número incorporado a continuación del art. 21, segundo párrafo, inc. b).

¹⁸¹ Ob. Cit. Nota 79, segundo art. sin número incorporado a continuación del art. 21, segundo párrafo, inc. c).

¹⁸² Ob. Cit. Nota 79, tercer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. a).

¹⁸³ Ob. Cit. Nota 79, tercer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. b).

¹⁸⁴ Ob. Cit. Nota 79, segundo art. sin número incorporado a continuación del art. 21, segundo párrafo, inc. d).

¹⁸⁵ Ob. Cit. Nota 79, tercer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. g), primer párrafo.

En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deben ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación¹⁸⁶.

Como se mencionó, la enumeración precedente de factores de comparabilidad no es taxativa, lo que permite la consideración de un quinto factor, cuya ausencia en la reglamentación ha sido señalada por la doctrina¹⁸⁷. Se trata de las *estrategias comerciales*.

En este sentido no es posible soslayar de qué manera podría estar el CSC colaborando –mediante la fijación de precios temporariamente inferiores a los que hubieran pactado partes independientes– en el desarrollo una estrategia de penetración, de expansión o de defensa de los mercados en que operan las entidades receptoras de sus servicios.

Como se mencionó, los factores de comparabilidad deben apreciarse “*a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso*” o sea teniendo en cuenta el método más apropiado al tipo de transacción realizada. En efecto, no todos los factores de comparabilidad son igualmente importantes en la aplicación de todos los métodos de ajuste. La importancia relativa de cada factor varía de un método a otro.

En efecto, mientras que el método de “precios comparables entre partes independientes” es particularmente sensible a característica de la transacción tales como la naturaleza del servicio, el método de “costos más beneficios” es más sensible a las funciones, activos y riesgos asumidos por el CSC, y no lo es tanto con relación a la naturaleza del servicio, ya que es menos probable que las diferencias en este aspecto puedan llegar a tener sobre el porcentaje de ganancia bruta, el mismo efecto que tienen sobre el precio del servicio¹⁸⁸.

A su vez, el método del “margen neto de la transacción” es más sensible a circunstancias económicas tales como el nivel de utilización de la capacidad del CSC – que a su vez está determinado por el nivel de eficiencia gerencial y el grado de madurez del CSC– y no lo es tanto con relación a las funciones, activos y riesgos asumidos por el mismo, ya que las diferencias en los niveles de absorción de costos fijos afectan el margen neto de los servicios pero no su porcentaje de ganancia bruta, salvo que también afecte al precio del servicio¹⁸⁹.

Cuando se trata de los métodos de “costos más beneficios”, de “división de ganancias” y del “margen neto de la transacción” también debe atenderse a la necesaria coherencia que debe existir en las normas contables utilizadas para la preparación de la información en base a la cual se calculan los porcentajes de ganancia bruta, las proporciones de ganancia o, en su caso, los márgenes netos a comparar.

Por ejemplo, el porcentaje de ganancia bruta puede calcularse partiendo de un costo histórico o de un costo estándar. Esto último sería consistente con las posiciones que adoptarían empresas independientes, en donde una de ellas no estaría dispuesta a

¹⁸⁶ Ob. Cit. Nota 79, tercer art. sin número incorporado a continuación del art. 21, inc. g), segundo párrafo.

¹⁸⁷ GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 29, 107 y 109-110. MESSINEO, Alejandro E.; *Directivas OCDE y normativas nacionales en precios de transferencia*; en Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 01/01/2003, p. 339. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. En contra, Baitrocchi, para quién la obligación instituida en el inc. i) del Anexo IV de la Resolución General 1122 de la AFIP relativa a la conservación de la información relativa a las estrategias comerciales adoptadas por el contribuyente, equivale admitir a tales estrategias como un factor de comparabilidad en un pie de igualdad con las características de las transacciones, el enfoque funcional, los términos contractuales y las circunstancias económicas. Cfr. BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 162.

¹⁸⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.23.

¹⁸⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.70.

pagar un precio mayor por las ineficiencias de la otra, mientras que ésta podría razonablemente esperar beneficiarse de la circunstancia de ser más eficiente de lo normal¹⁹⁰.

Por su parte, el “margen neto de la transacción” no sólo es sensible al sistema de costos utilizado, sino también al tratamiento otorgado al resto de los gastos, operativos y no operativos, que puedan afectar el resultado neto, tales como criterios de depreciación y de previsión¹⁹¹, que deben ser adecuadamente contemplados. Finalmente, la “división de ganancias” exige el cálculo de una utilidad global, cuya determinación requiere, a su vez, que toda la contabilidad de todas las empresas participantes sea llevada sobre bases uniformes¹⁹².

Cuando en virtud de los referidos factores de comparabilidad, se aprecien diferencias que afecten el precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o el margen neto resultante de las transacciones examinadas, las mismas deben ser neutralizadas mediante la realización de los correspondientes ajustes sobre las respectivas magnitudes. De este modo, transacciones que no eran comparables *a priori*, lo son *a posteriori*.

Sin embargo, no es posible soslayar que dichos ajustes en alguna medida afectan la confiabilidad relativa de cada método, en particular, el método de “precios comparables entre partes independientes”. En efecto, en ocasiones las diferencias que afectan la comparabilidad de los servicios no pueden ser adecuadamente traducidas en diferencias de precios sin afectar sustancialmente la confiabilidad del método.

Por ello, el sexto artículo sin número incorporado a continuación del art. 21 del decreto reglamentario de la ley del gravamen establece que *[e]l método de precios comparables entre partes independientes, no será aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas [...]*¹⁹³.

El principio del operador independiente (*arm's length standard*) II: cuestiones especiales en materia de servicios compartidos

Cuando se trata de servicios intragrupo en general, y de servicios compartidos en particular, dos clases de situaciones son frecuentes en la práctica. En la primera, partes independientes en condiciones normales de mercado acuerdan que por las características del servicio, el mismo sea remunerado a su costo de prestación *sin la adición de ningún porcentaje de ganancia bruta*. En la segunda, las mismas partes acuerdan una retribución que *no guarda relación con la cuantía del servicio prestado*, o simplemente deciden que el servicio *no merece ninguna remuneración*.

Como se mencionó, en la legislación argentina las características del servicio constituyen uno de los factores a tener en cuenta al momento de evaluar si su prestación se ajusta a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, debiendo considerarse a ese efecto elementos tales como su naturaleza y su necesidad para el tomador de los mismos, así como también si éstos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas,

¹⁹⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.52.

¹⁹¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.75.

¹⁹² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Chapter II, ap. 2.125.

¹⁹³ Texto según art. 1 inc. d) del Decreto 1037/2000 (B.O. 14/11/2000).

asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.

Parecería entonces que la necesidad del servicio para su prestatario podría ser una característica relevante a fin de determinar en qué situaciones partes independientes en condiciones normales de mercado podrían decidir que el mismo simplemente no merece remuneración. Pero aún así, faltan en la legislación pautas específicas para distinguir en qué casos un servicio puede considerarse necesario o prescindible para su tomador.

Del mismo modo, faltan en la legislación pautas específicas para identificar en qué circunstancias partes independientes en condiciones normales de mercado podrían acordar que la prestación de un servicio fuera remunerada a su costo de prestación, sin adición de porcentaje de ganancia, o bien que su retribución ni siquiera guardara relación con la cuantía del servicio prestado.

La ausencia de disposiciones o referencias específicas en la legislación argentina con relación al tratamiento de los servicios intragrupo es un fenómeno señalado por la doctrina¹⁹⁴, encontrándose en tal aspecto, en un estado embionario de desarrollo¹⁹⁵, que a su vez se traduce en un estado inseguridad jurídica y un vacío conceptual que requieren urgente atención¹⁹⁶. A su vez, dado que las normas de precios de transferencia son relativamente recientes tampoco se cuenta con jurisprudencia administrativa y/o judicial que oriente el accionar de las empresas y los profesionales¹⁹⁷.

A ese fin, y mientras la solución no se produzca por vía legislativa o jurisprudencial, una alternativa plausible consiste en integrar la normativa argentina con el Capítulo VII sobre Consideraciones Especiales para Servicios Intragruppo (*Chapter VII – Special Considerations for Intra-Group Services*) de las Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales emitidas por la OCDE (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*¹⁹⁸) en adelante, las Guías de la OCDE. Se trata de un informe enfocado en las principales cuestiones de principios que surgen en el área de precios de transferencia, definidos como aquellos precios a los cuales una empresa transfiriere bienes físicos, propiedad intangible, o presta servicios, a empresas vinculadas¹⁹⁹.

Desde su emisión en 1995 las Guías de la OCDE han ejercido una extraordinaria influencia en las legislaciones del impuesto a la renta de numerosos países, entre los que se encuentra la República Argentina. En efecto, el acercamiento paulatino de la legislación argentina en materia de precios de transferencia a las pautas de la OCDE desde la reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias llevada a cabo en 1998 a

¹⁹⁴ DISKENSTEIN, Manuel; *Los precios de transferencia en los convenios para evitar la doble imposición*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010, p. 367. EGUIA, José Luis; *Precios de transferencia en prestaciones de servicios*; en GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 599, 604. EGUIA, José L.; *Precios de transferencia y prestaciones de servicios. Nuevos desafíos*; en *Práctica Profesional* 15/06/2006. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. GRAÑA, Martín; *Tratamiento en precios de transferencia de los servicios intragrupo*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXVI*, Febrero de 2005. en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; *Precios de transferencia. Tratamiento de los Servicios Intragruppo*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010., p. 413.

¹⁹⁵ LOPEZ, SANSON, Pedro S.; Ob. Cit. Nota 126.

¹⁹⁶ EGUIA, José Luis; *Precios de transferencia en prestaciones de servicios*; en GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 581.

¹⁹⁷ EGUIA, José Luis; Ob. Cit. Nota 196, p. 604. OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 403.

¹⁹⁸ Las referidas Guías fueron originalmente aprobadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 27 de Junio de 1995 y por el Consejo de la OCDE el 13 de Julio de 1995. Luego recibieron sucesivas modificaciones, la última de las cuales fue aprobada por el Comité el 22 de Junio de 2010 y por el Consejo el 22 de Julio de 2010. El texto ordenado de las mismas puede consultarse en ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122.

¹⁹⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, Preface, ap. 11.

través de la Ley 25.063²⁰⁰, es un hecho constatado por la doctrina²⁰¹.

Según Goldemberg²⁰², la ley del gravamen no hace referencia al documento de la OCDE, probablemente porque sus disposiciones no son vinculantes para Argentina, en virtud de su carácter de miembro observador de la entidad internacional, no obstante lo cual destaca su innegable valor como elemento referencial para la interpretación de las nuevas disposiciones. Para Diskenstein²⁰³ las Guías serían de aplicación para abordar cuestiones en materia de precios de transferencia cuando no colisionen con la legislación local. Para Olivero y Reyes²⁰⁴ simplemente se han transformado en una fuente de consulta obligatoria por parte de los contribuyentes y el Fisco al momento de llenar lagunas de derecho.

La posición de la doctrina frente al carácter de las Guías de la OCDE como fuente supletoria de derecho ha sido ratificada por la jurisprudencia. Así en el precedente “*Ericsson*”²⁰⁵ el Tribunal Fiscal de la Nación interpretó el alcance del texto de artículo 14 de la ley del impuesto a las ganancias vigente en 1977, a la luz de las guías de la OCDE de 1995. Según Baistrocchi²⁰⁶, la doctrina implícita del fallo prevé que el derecho doméstico de la Argentina en materia de precios de transferencia puede ser interpretado de modo dinámico (en lugar de estático) con el fin de llenar lagunas del derecho doméstico.

Como acertadamente señala el autor, en “*Ericsson*” el Tribunal omitió explicar por qué empleó un informe de la OCDE para determinar el alcance del derecho doméstico de la Argentina. Lo hizo en el caso “*Aventis Pharma*”²⁰⁷ confirmando que las directivas de la OCDE sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida, porque de lo contrario quedarían sin solucionar muchos de los aspectos relativos al funcionamiento del mecanismo de precios de transferencia, por ausencia de precisiones.

Subsidiariamente puede recurrirse también a las regulaciones del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos (*U.S. Department of the Treasury*) sobre Métodos para determinar rentas gravadas en relación a transacciones de servicios controlados (*Methods to determine taxable income in connection with a controlled services transaction*) contenidos en la Sección 482-9 de la Parte 1 del Título 26 del Código de Regulaciones Federales (*Code of Federal Regulations*²⁰⁸), en adelante, la Legislación Estadounidense.

²⁰⁰ B.O. 30/12/1998.

²⁰¹ BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 147. GARCIA COZZI, José M.; Ob. Cit. Nota 163, p. 135. DISKENSTEIN, Manuel; Ob. Cit. Nota 194, p. 366. GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 27. 201, OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 377. Para Messineo, el acercamiento a las pautas de la OCDE todavía no es tan tangible como debería. Cfr. MESSINEO, Alejandro E.; Ob. Cit. Nota 187.

²⁰² GOLDEMBERG, Cecilia; Ob. Cit. Nota 127, p. 7.

²⁰³ DISKENSTEIN, Manuel; Ob. Cit. Nota 194, p. 366.

²⁰⁴ OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 377.

²⁰⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “Compañía Ericsson S.A.C.I.”, fallo del 15 de Agosto de 2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²⁰⁶ BAISTROCCHI, Eduardo (Director); Ob. Cit. Nota 130, p. 145.

²⁰⁷ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D *in re* “Aventis Pharma S.A.”, fallo del 26 de Febrero de 2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²⁰⁸ El Código de Regulaciones Federales es una codificación de normas generales y permanentes publicadas en el Registro Federal por los departamentos ejecutivos y agencias del Gobierno Federal. El código se divide en cincuenta títulos que representan las grandes áreas sujetas a regulación federal. Cada título se divide en capítulos que usualmente llevan el nombre de la agencia emisora. Cada capítulo se subdivide luego en partes que cubren áreas específicas de regulación. En particular el Título 26, bajo el nombre *Internal Revenue*, se compone de veinte volúmenes que representan todas las regulaciones corrientes emitidas por el *Internal Revenue Service*, dependiente del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. Los primeros trece volúmenes conforman la Parte 1, que está dividida en secciones, entre las que –a los fines de este trabajo– interesa la Sección 482-9, cuyo texto puede consultarse en OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; *Code of Federal Regulation. Title 26. Internal Revenue. Part 1 (§§ 1.441 to 1.500). Revised as of April 1, 2012. Containing a codification of documents of general applicability and future effect. As of April 1, 2012. Special Edition of the Federal Register.* U.S. Government Printing Office. U.S. Superintendent of Documents • Washington, DC 20402–0001 [en línea] <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CFR-2012-title26-vol6/pdf/CFR-2012-title26-vol6.pdf>.

Según Olivero y Reyes²⁰⁹, es en la legislación doméstica de los Estados Unidos donde pueden encontrarse las normas con más antigüedad en materia de precios de transferencia y, en particular, en relación a servicios intragrupo, constituyendo un antecedente tan significativo que no puede ser soslayado al momento de analizar esta temática.

Debe tenerse en cuenta, como ha aclarado el Tribunal Fiscal de la Nación en el precedente “Toyota”²¹⁰, que tanto las Guías de la OCDE como la Legislación Estadounidense se refieren únicamente a pautas o guías orientativas que de ninguna manera pueden agregar requisitos no contenidos en la normativa argentina, ratificando así su carácter estrictamente supletorio.

Finalmente, por considerarlas de interés a efectos de ilustrar la aplicación del principio del operador independiente en el caso de los servicios prestados por los CSC, y aun cuando no puedan ser consideradas fuente de derecho en la Argentina, en este trabajo se hará referencia también a las *Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido* del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia²¹¹ (en adelante, las Directrices del FCPT).

El FCPT es un grupo de expertos creado por la Comisión Europea en Octubre de 2002 con el fin de buscar soluciones prácticas a los problemas derivados de la aplicación del principio del operador independiente, en el ámbito de la Unión Europea²¹². Si bien sus Directrices no tienen carácter vinculante para los miembros de la Unión, ni tienen por objeto iniciar un proceso legislativo que derive en la adopción de una norma *hard law* comunitaria, en virtud de la composición mixta del Foro –integrado por representantes de las administraciones fiscales y del sector privado– se pretende que dichas Directivas influencien en forma real el quehacer de las administraciones y las empresas a través de la adopción de instrumentos de *soft law* tales como una recomendación, código de conducta o código de buenas prácticas²¹³.

Sólo a partir de las pautas que suministran las fuentes mencionadas es posible abordar el análisis de comparabilidad de las situaciones a las que se ha hecho referencia, es decir, aquella en la que el servicio se retribuye a su costo –sin adición de ningún porcentaje de ganancia–, en la que la retribución no guarda relación con la cuantía del servicio prestado, y en la que el servicio no merece retribución alguna.

(i) Servicios sin remuneración:

Como se mencionó, partes independientes en condiciones normales de mercado podrían acordar que un servicio se prestara sin remuneración. Para evaluar esta situación a la luz del *arm's length standard* debería –según la legislación argentina–

²⁰⁹ OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 395.

²¹⁰ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A *in re* “Toyota Argentina S.A. (Expte. N° 26.860-1)”, fallo del 28 de Abril de 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. Recientemente la Alzada confirmó este criterio en relación a las Guías de la OCDE, al reconocer que si bien las directivas de este organismo sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida –porque de lo contrario quedarían sin solucionar muchos de los aspectos relativos al funcionamiento del mecanismo de precios de transferencia– éstas no pueden aplicarse cuando contrarían las normas nacionales, debiendo, por ende, prevalecer éstas por sobre la norma informal. Cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala III, *in re* “Toyota Argentina SA (TF 26860-1) s/DGI”, fallo del 8 de Noviembre de 2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

²¹¹ COMISION EUROPEA; *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I. Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido y II. Enfoques potenciales de los casos triangulares exteriores a la UE*; Bruselas, 25 de Enero de 2011 [en línea] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0016:FIN:ES:PDF>

²¹² Durante el período comprendido entre abril de 2009 y junio de 2010, el FCPT celebró cuatro reuniones en las que se debatieron, entre otros temas, el de los servicios intragrupo de bajo valor agregado, cuestión que mereciera la redacción de un informe denominado *Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido*, y cuyo texto puede consultarse en COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211.

²¹³ TRAPE VILADOMAT, Montserrat; *El Foro sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea*; en *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*; N° 825; Septiembre-Octubre 2005; p 162.

atenderse a la necesidad del servicio para su tomador.

En las Guías de la OCDE la cuestión de la necesidad de un servicio para el prestatario del mismo forma parte de una cuestión más amplia, referida a la *existencia del servicio* como tal. En efecto, se admite que cuando un servicio satisface una necesidad identificada del tomador, normalmente se estará en presencia de un servicio en sí²¹⁴, en tanto que no cualquier *actividad* desempeñada por un miembro de un grupo económico –por caso, un CSC– a favor de otros es susceptible de caracterizarse como un *servicio*.

En efecto, tanto en las Guías de la OCDE²¹⁵ como en la Legislación estadounidense²¹⁶, para que una *actividad intragrupo* pueda caracterizarse como un *servicio intragrupo*, se requiere que dicha actividad suministre al prestatario un valor económico o comercial que le permita mejorar su posición comercial, lo que normalmente ocurre cuando una compañía independiente en circunstancias comparables: a) hubiera pagado a otra compañía independiente por el desarrollo de esa actividad; o b) hubiera desarrollado internamente la misma actividad para sí misma.

Como ya se mencionó, los CSC constituyen un modelo de procesos de negocio que resulta de la deslocalización intra-firma de determinadas funciones de *back office*, previamente pertenecientes a las distintas divisiones de una empresa transnacional. Es decir que, en todos los casos, se trata de actividades susceptibles de desarrollo interno por dichas divisiones bajo un modelo de suministro interno, o bien de tercerización (ya sea de manera local o deslocalizada).

Incluso las Guías de la OCDE explícitamente se refieren a las actividades centralizadas en los CSC²¹⁷ como ejemplos de actividades que típicamente se consideran *servicios intragrupo* por tratarse de actividades por las que un tercero independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera desarrollado internamente.

Por ende, puede concluirse que las actividades de los CSC se caracterizan como *servicios intragrupo* cuya prestación se presume necesaria para los tomadores de los mismos, lo que impide entender que en condiciones normales de mercado, partes independientes puedan pactar la prestación de iguales o similares servicios *sin remuneración alguna*.

Una situación en la que pueden plantearse dudas es aquella en la que los servicios se prestan bajo la modalidad “a demanda” (*on call*). Un CSC puede estar “a mano” para prestar asistencia a los miembros del grupo económico en cualquier momento. La duda que se plantea en este caso es si la disponibilidad del servicio constituye *per se* un servicio separado, adicional al servicio prestado bajo tal modalidad.

Naturalmente, tiene que existir una infraestructura para poder ofrecer el servicio y cumplir con los compromisos que contemple este tipo de acuerdos, en cuyo caso puede resultar razonable cobrar una tarifa para cubrir los costos de esa infraestructura así como un margen²¹⁸.

En tales circunstancias las Guías de la OCDE²¹⁹ admiten la existencia de un servicio

²¹⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.8.

²¹⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.6.

²¹⁶ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(1)(1); § 1.482-9(1)(3)(i).

²¹⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.14. Allí se los denomina “centros de servicios grupales” (*group service centres*).

²¹⁸ COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211, Directiva 57.

²¹⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.16.

en la medida en que sea razonable esperar que una compañía independiente, en circunstancias comparables, incurra en cargos “stand-by” con el fin de asegurarse la disponibilidad de un servicio para su utilización en el momento en que surja la necesidad del mismo.

Las Guías también proveen criterios para la aplicación de este principio, señalando la improbabilidad que un tercero independiente incurra en cargos de esa naturaleza si: a) la necesidad potencial del servicio es remota, b) la ventaja de tener el servicio a disposición es insignificante, o c) los servicios podrían ser obtenidos prontamente de otros proveedores sin necesidad de un acuerdo de tipo “stand-by”²²⁰.

En definitiva, la existencia de un beneficio en conexión a acuerdos de esta índole debe apreciarse en función del uso de los servicios en cuestión a lo largo de varios años más que en el año en que se incurrieron los cargos aisladamente considerado, a fin de establecer la existencia de un servicio intragrupo en relación a la concertación de dichos acuerdos²²¹.

En este aspecto, como indican las Directivas del FCPT, debe tenerse en cuenta que aunque un miembro del grupo no requiera en un año dado la prestación de un servicio “a demanda”, ello no significa necesariamente que no vaya a precisar de él al año siguiente²²².

El hecho de que no se haga uso de un servicio durante un año no significa tampoco que se tenga derecho automáticamente a una reducción de la tarifa. La tarifa dependerá más del riesgo que perciba el prestador y del gusto por el riesgo que tenga el usuario desde una óptica interanual²²³.

(ii) Servicios cuya remuneración no guarda relación con la cuantía del servicio prestado:

En situación cercana a los servicios no remunerados, se encuentran los servicios cuya remuneración no se relaciona con la cuantía del servicio prestado.

En efecto, las Guías de la OCDE distinguen dos tipos de mecanismos para retribuir un servicio intragrupo. Uno es el “método del cargo directo”, en virtud del cual a cada prestatario se le factura un cargo específico por cada servicio prestado²²⁴. El otro es el “método del cargo indirecto” y comprende asignaciones de costos o métodos de apropiación que usualmente requieren algún grado de estimación o aproximación como base para el cálculo de la retribución del servicio²²⁵.

La importancia de la distinción radica en que cuando un servicio intragrupo es remunerado de manera indirecta (i.e. a través del “método del cargo indirecto”) la relación entre el servicio prestado y su correspondiente remuneración pierde inmediatez, dificultando a su vez la apreciación del beneficio que se deriva del mismo²²⁶, y con ello la apreciación de la existencia de un servicio intragrupo como tal.

Las Guías de la OCDE también suministran pautas para entender en qué casos la utilización de uno u otro tipo de mecanismo de remuneración se considera compatible con el *arm's length standard*.

Por ejemplo, ya se ha comentado el –poco frecuente– caso en el que el CSC presta

²²⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.17.

²²¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.17.

²²² COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211, Directiva 58.

²²³ COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211, Directiva 58.

²²⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.20.

²²⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.23.

²²⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.27.

servicios a través de una entidad cuya actividad principal es, precisamente, la prestación de servicios idénticos o similares a los que presta su CSC (por ejemplo, una empresa de *BPO* en la que a su vez se hubiera instalado un CSC).

En tal caso se presume que el CSC está en condiciones de comprobar el cargo correspondiente al servicio prestado (por ejemplo, registrando el trabajo realizado y los costos incurridos en el cumplimiento de cada contrato) estando por ende también, en condiciones de adoptar el “método del cargo directo” para la facturación de sus servicios²²⁷.

El “método del cargo indirecto” sólo es admisible a la luz del *arm's length standard* si: a) utiliza bases de apropiación que reflejen razonablemente las características comerciales de cada caso individual; b) contiene salvaguardia contra la manipulación de tales bases; c) se basa en principios contables sólidos; y c) produce cargos que guardan una relación razonable con el beneficio actual o esperado para el tomador del servicio²²⁸.

En cuanto al tipo de base de apropiación a utilizar, las Directrices del FCPT sugieren la adopción de un enfoque pragmático. Debe encontrarse un equilibrio entre el grado de precisión y la carga que la misma represente: no sería razonable insistir en la aplicación de un criterio complejo, si la mejora que éste aportara fuera marginal respecto de otro criterio que fuese más fácilmente aplicable desde el punto de vista operativo²²⁹. Lo fundamental es que todo criterio de reparto, además de poder justificarse, se aplique con coherencia, y se revise periódicamente²³⁰.

También con sentido pragmático, las Guías de la OCDE²³¹ admiten que el “método del cargo indirecto” resulta aplicable cuando la registración por separado y el análisis de las actividades de servicio relevantes para cada beneficiario involucra una carga administrativa de trabajo desproporcionadamente pesada en relación con las actividades del CSC en sí (por ejemplo, cuando gran parte de los costos no pueden asignarse directamente a los beneficiarios de los distintos servicios). Este tipo de situaciones es muy frecuente en el caso de centros de servicios compartidos²³².

En definitiva, el “método del cargo indirecto” requiere dar debida consideración al valor de los servicios para el receptor de los mismos²³³, lo que ocurre cuando las bases de apropiación utilizadas conducen a resultados consistentes con los que hubieran sido aceptados por parte de empresas independientes²³⁴.

(iii) Servicios remunerados a su costo de prestación (sin margen de ganancia):

Como se mencionó también, partes independientes en condiciones normales de mercado podrían acordar que un servicio sea remunerado a su costo de prestación sin la adición de ningún porcentaje de ganancia bruta.

Estas situaciones son de particular interés en el análisis de comparabilidad de transacciones examinadas bajo el método de “costo más beneficios”, y respecto de las mismas las Guías de la OCDE ilustran casos de servicios intragrupo en los que el precio que pactarían partes independientes en condiciones normales de mercado, no necesariamente rendiría una utilidad sobre el costo para el prestador de los mismos.

²²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.21.

²²⁸ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.23.

²²⁹ COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211, Directiva 51.

²³⁰ COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211, Directivas 51 y 52.

²³¹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.24.

²³² OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 386.

²³³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.23.

²³⁴ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.24.

De ellos, dos casos resultan relevantes cuando se trata de la actividad de los CSC establecidos en Argentina.

El primero de ellos es aquel en el cual el servicio no constituye una actividad ordinaria o recurrente del prestador, pero se ofrece por razones de conveniencia para el grupo económico, aun cuando el valor de mercado del servicio no superara el costo de su prestación²³⁵.

Como ya se mencionó, el establecimiento de un CSC en el país supone que la empresa local a través de la cual habrá de operar dicho CSC comenzará a tener dos actividades: la actividad productiva o comercial propia y la actividad de servicios intragrupo. La primera constituye la actividad ordinaria de la empresa local y la segunda –si bien recurrente– se lleva a cabo sólo en virtud de los beneficios que se derivan de la adopción del modelo de servicios compartidos, como fue oportunamente comentado.

En este caso, sería admisible que los servicios prestados por el CSC fueran facturados a su costo de prestación, sin la incorporación de ningún margen de ganancia.

El otro caso, es aquel en el cual el CSC actúa como intermediario en los denominados servicios de *procurement*. En efecto, es muy frecuente que, por razones de eficiencia en los costos, determinadas compras de servicios se realicen en forma conjunta, como ser seguros, publicidad, etc²³⁶, para luego distribuir el estricto costo de lo comprado a todos aquellos miembros del grupo que lo utilizan, en base a alguna pauta, directa o indirecta²³⁷.

Estas prestaciones, de no haber existido la compra centralizada, hubieran sido contratadas directamente por cada miembro del grupo que las necesitara²³⁸, y como indican las Guías de la OCDE²³⁹, su examen bajo el método de “costo más beneficios” requiere analizar el porcentaje de ganancia bruta obtenido en la función de intermediación más que en la prestación de los servicios en sí. En tales casos, puede no resultar apropiado determinar un precio *arm's length* como un porcentaje de ganancia adicionado al costo de los servicios, sino a los costos de la función de intermediación en sí²⁴⁰.

Es evidente que si el CSC ha recibido un mandato de parte el resto de las compañías del grupo para que, actuando por su cuenta y orden, compre a terceros independientes determinados servicios e intangibles, en la medida que el CSC –en su rol de centralizador– rinda su mandato a sus comitentes al estricto costo, no debería existir operación entre vinculadas sujeta al chequeo de precios de transferencia²⁴¹.

Para Graña²⁴² las compensaciones de costos y gastos que pueden ser caracterizadas como simples reintegros de gastos, no se encontrarían dentro del alcance de las normas de precios de transferencia, debido a la falta de existencia de transacción que deba regirse por el principio del operador independiente.

Cabe destacar en esta instancia la enorme importancia que la operación se encuentre adecuadamente documentada. En tal sentido la documentación que respalde el cargo debería ser consistente con el gasto que se está recuperando y con la realidad

²³⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.34.

²³⁶ EGUIA, José Luis; Ob. Cit. Nota 196, p. 591.

²³⁷ EGUIA, José L.; *Precios de transferencia y prestaciones de servicios. Nuevos desafíos*; en *Práctica Profesional 15/06/2006*. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²³⁸ EGUIA, José Luis; Ob. Cit. Nota 196, p. 591.

²³⁹ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.36.

²⁴⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; Ob. Cit. Nota 122, ap. 7.36.

²⁴¹ EGUIA, José L. Ob. Cit. Nota 237. En el mismo sentido, GRAÑA, Martín; Ob. Cit. Nota 194.

²⁴² GRAÑA, Martín; Ob. Cit. Nota 194.

económica subyacente en la operación²⁴³. Asimismo, es conveniente la existencia de un contrato marco –quizás como parte de los referidos *acuerdos de nivel de servicios*– que describa la relación entre las partes y un convenio particular por cada operación de compra que se realice²⁴⁴.

Pero no cabe duda que cuando esta actividad demanda un esfuerzo económico significativo²⁴⁵ o se transforma en habitual²⁴⁶, debería estimarse un costo de prestación de servicios de intermediación.

Por otra parte, y como ya se mencionó, servicios como los prestados por los CSC generalmente son susceptibles de categorizarse como de servicios bajo valor agregado.

Con relación a éstos, y de acuerdo con la Legislación estadounidense²⁴⁷ se considera que el “mejor método” para su examen, es el denominado *método del “costo de los servicios”*, que evalúa si el precio facturado por los mismos es *arm’s length* por referencia al costo total de su prestación.

Esta solución equivale a considerar que el precio que partes independientes en condiciones normales de mercado hubieran pactado por la prestación de servicios de bajo valor agregado es, precisamente, su costo de prestación.

Además, como dicho método se considera el “mejor método”, se limita el accionar de la administración fiscal a que sólo pueda cuestionar la cuantificación del costo, pero no la elección del método²⁴⁸.

Para que proceda la aplicación del método del “costo de los servicios” deben cumplirse, simultáneamente, cinco condiciones:

Primero, debe tratarse de “servicios cubiertos” (*covered services*)²⁴⁹. A este efecto, se considera la existencia de dos clases de “servicios cubiertos”: los “servicios cubiertos especificados” (*specified covered services*) y los “servicios cubiertos de bajo margen” (*low margin covered services*)²⁵⁰.

Los “servicios cubiertos especificados” incluyen aquellos servicios que, a criterio de la administración fiscal, constituyen servicios de soporte comunes entre contribuyentes de distintos sectores y la mediana de cuyo porcentaje de ganancia bruta generalmente no involucra valores significativos²⁵¹.

En este sentido el criterio fiscal se ha traducido en una lista de 101 servicios agrupados en las siguientes categorías: a) nómina; b) primas por desempleo, discapacidad y compensaciones a los trabajadores; c) cuentas a cobrar; d) cuentas a pagar; e) administración general; f) relaciones públicas y corporativas; g) coordinación de reuniones y planificación de viajes; h) contabilidad y auditoría; i) impuestos; j) asuntos regulatorios, ambientales, sanitarios y de seguridad; k) presupuesto, l)

²⁴³ GRAÑA, Martín; Ob. Cit. Nota 194.

²⁴⁴ EGUÍA, José L. Ob. Cit. Nota 237.

²⁴⁵ GRAÑA, Martín; Ob. Cit. Nota 194.

²⁴⁶ OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 386.

²⁴⁷ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(1).

²⁴⁸ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(1). OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 398.

²⁴⁹ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(2)(i).

²⁵⁰ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(3).

²⁵¹ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(3)(i).

tesorería; m) asistencia estadística; n) reclutamiento de personal; ñ) entrenamiento y desarrollo del personal; o) beneficios al personal; p) servicios de tecnología de la información; q) servicios legales; r) administración de reclamos de seguros; y s) compras,²⁵² que como puede apreciarse es comprensiva de la totalidad de las actividades que son susceptibles de desarrollarse desde cualquier CSC

Por su parte, los “servicios cubiertos de bajo margen” son aquellos para los cuales la mediana de los porcentajes de ganancia bruta comparables es menor o igual al siete por ciento (7%)²⁵³. La experiencia indica que por lo general el margen de los servicios de bajo valor agregado es normalmente modesto, situándose entre un 3% y un 10%, siendo el más común un margen de alrededor del 5%, dato que sin embargo, puede variar en función de los hechos y circunstancias de cada caso²⁵⁴. En virtud de ello, el “safe harbour” adoptado por la Legislación norteamericana en torno al 7% parece razonable.

Segundo, no debe tratarse de actividades excluidas (*excluded activities*)²⁵⁵. Las actividades excluidas se enumeran taxativamente en una lista que comprende: a) manufactura; b) producción; c) extracción, exploración o procesamiento de recursos naturales; d) construcción; e) reventa, distribución, actuación como agente de venta o de compra, o como comisionista, o bajo algún acuerdo similar; f) investigación, desarrollo o experimentación; g) ciencia e ingeniería; h) transacciones financieras, incluyendo el otorgamiento de garantías; e i) seguros y reaseguros²⁵⁶.

Quizás con la posible excepción de los aludidos servicios de *procurement*, en general ninguno de los servicios prestados por un CSC encuadra en alguna de estas categorías.

Tercero, no deben existir impedimentos desde el punto de vista del juicio de negocios (*business judgement*) del contribuyente para que el servicio califique como “servicio cubierto”²⁵⁷. En efecto, un servicio no puede calificar como “servicio cubierto” a menos que el contribuyente pueda razonablemente concluir, a su juicio de negocio, que el servicio no contribuye significativamente a las ventajas competitivas claves, a las capacidades centrales (*core capabilities*) o a los riesgos fundamentales de éxito o fracaso de uno o más negocios del grupo económico, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso²⁵⁸. El contribuyente debe razonablemente concluir y “documentar” todos los elementos que contribuyeron a la formación de su juicio²⁵⁹.

En este sentido cabe recordar lo que ya se ha mencionado, en el sentido que los servicios prestados por los CSC típicamente constituyen funciones que no forman parte del dominio de competencias centrales (*core business*), por lo que no se consideran críticas para al éxito de la estrategia de negocios de la corporación.

Cuarto, deben mantenerse registros y libros contables permanentes referidos a los costos de los “servicios cubiertos” incurridos por el contribuyente. Tales registros y libros contables deben incluir una “declaración” (*statement*) que evidencie la intención

²⁵² Revenue Procedure 2007-13; INTERNAL REVENUE SERVICE; Internal Revenue Bulletin N° 2007-3 (16/01/2007) [en línea] http://www.irs.gov/irb/2007-03_IRB/ar13.html.

²⁵³ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(3)(ii).

²⁵⁴ COMISION EUROPEA; Ob. Cit. Nota 211, Directiva 65.

²⁵⁵ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(2)(ii).

²⁵⁶ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(4).

²⁵⁷ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(2)(iii).

²⁵⁸ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(5).

²⁵⁹ OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; Ob. Cit. Nota 194, p. 399.

del contribuyente de aplicar el método del “costo de los servicios” para evaluar el carácter *arm’s length* de tales servicios. Además, deben permitir adecuadamente que la administración fiscal verifique el monto total de los costos incurridos por el prestador, incluyendo la descripción de los servicios en cuestión, la identificación del prestador y prestatario de tales servicios, y documentación suficiente como para permitir la verificación de los métodos de apropiación de tales costos a los servicios en cuestión²⁶⁰.

Como puede apreciarse, se trata de un régimen especialmente concebido para servicios intragrupo de bajo valor agregado –como los que típicamente presta cualquier CSC– con el fin de simplificar su fiscalización, en el entendimiento que por su índole, revisten escaso interés fiscal. El régimen opera mediante el establecimiento de un “puerto seguro” por debajo del cual, se considera que la remuneración *arm’s length* de dichos servicios está constituida por su costo de prestación.

Si bien la adopción de un “puerto seguro” limita de algún modo la aplicación plena del principio del operador independiente –produciendo pérdida de recaudación y, en su caso, doble imposición– cuando se trata de servicios de esta naturaleza, estos efectos presumiblemente se compensan con ahorros en términos de costos de cumplimiento por parte del contribuyente y de control por parte del Fisco, que puede concentrar sus tareas de fiscalización en actividades de mayor importancia relativa para la economía del país.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, y sin perjuicio de una legislación específica en materia de precios de transferencia para servicios intragrupo, la adopción de un régimen como el previsto en la Legislación estadounidense para servicios de bajo valor agregado, debería formar parte de los lineamientos fundamentales de cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina.

El crédito por impuestos análogos pagados en el exterior

Otra situación frecuente en la práctica es aquella en la que el pago del precio pactado por los servicios del CSC está sujeto a una retención de impuestos en las jurisdicciones en las que se ubican las unidades prestatarias²⁶¹. Ello da lugar a situaciones de doble imposición que llevan a indagar en los mecanismos existentes en la legislación tributaria argentina para su atenuación.

En tal sentido, la República Argentina ha adoptado medidas tanto *unilaterales* como *bilaterales* para aliviar la doble imposición internacional. Estas últimas se encuentran contenidas en los distintos convenios internacionales suscriptos con ese fin, y serán tratadas en la Sección IV de este trabajo. Las primeras, en cambio, se encuentran incorporadas en el texto del Impuesto a las Ganancias y serán objeto de tratamiento específico –en cuanto sean de aplicación a la situación referida– en el presente apartado.

En efecto, nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias prevé –como método para reducir la doble imposición internacional– la concesión de un *crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior*, regulado en el Capítulo IX del Título IX de la ley del gravamen, incorporado por la reforma del impuesto llevada a cabo en 1998 a

²⁶⁰ OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; Ob. Cit. Nota 208, § 1.482-9(b)(2)(iv); § 1.482-9(b)(6).

²⁶¹ KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; Ob. Cit. Nota 119; p. 13.

través de la Ley 25.063²⁶².

Según estipulaba esta última norma²⁶³, la incorporación surtiría efecto a partir de la vigencia fijada a los fines pertinentes por la Ley 24.073, que para los ejercicios que cerraran con posterioridad al 1º de abril de 1992, había modificado el art. 1 de la ley del gravamen disponiendo la tributación de los residentes sobre su renta mundial, admitiendo *computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.*

Pero el Poder Ejecutivo²⁶⁴, en uso de facultades conferidas por el art. 80 de la Constitución Nacional²⁶⁵, observó la vigencia de tales disposiciones al entender que *la violación del principio de legalidad que supondría una vigencia retroactiva de las mismas, conducen a la necesidad de que su aplicación surta efectos para los ejercicios que cierran con posterioridad a su entrada en vigencia o, en su caso, año fiscal en curso a dicha fecha*²⁶⁶.

De tal manera que, para los ejercicios fiscales cerrados a partir del 31 de Diciembre de 1998²⁶⁷, el referido texto del art. 1 de la Ley del Impuesto a las Ganancias –que aún pervive– coexiste con el texto del art. 168 –primer artículo del aludido Capítulo IX del Título IX de la misma ley– el cual establece que *[d]el 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, calculado según lo establecido en este Capítulo.*

Son residentes en el país comprendidos en el artículo 119 de la ley del gravamen – entre otros– los sujetos comprendidos en los incisos a)²⁶⁸ y b)²⁶⁹ del artículo 69. Aquí nuevamente, la primera referencia es a las *filiales* establecida en el país que actúen como prestadoras de los servicios de un CSC, y la segunda es a las *sucursales* del país que actúen en tal carácter.

Tanto el art. 1 como el art. 168 de la ley del gravamen instituyen un crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, computable con sujeción al cumplimiento de dos condiciones:

(i) una condición *cualitativa*: el crédito procede por *gravámenes nacionales análogos* al

²⁶² Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998), con la insistencia de los artículos observados (B.O. 02/08/1999) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*; art. 4, inc. e’).

²⁶³ Ob. Cit. Nota 262; art. 12, inc. c) *in fine*.

²⁶⁴ Decreto 1517/1998 (B.O. 24/12/1998). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*; art. 6.

²⁶⁵ Dicho artículo establece que el Poder Ejecutivo Nacional puede vetar total o parcialmente las leyes que vienen del Congreso Nacional. En nuestro país la palabra veto no es usada por la Constitución Nacional, pero sí es utilizada habitualmente en el lenguaje constitucional. El veto es la herramienta que utiliza el Poder Ejecutivo para aprobar o desechar total o parcialmente un proyecto de ley haciendo funcionar de esta manera la actividad colegislativa que la Carta Magna le reconoce al Poder Ejecutivo. En el último caso –veto parcial de un proyecto– puede ordenar la publicación con fuerza de ley de la parte restante, siempre que no se altere su unidad y sentido, según criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re "Colella Ciriaco c. Fevre y Basset y/u otro S.A."* del año 1967 que fuera receptado por la reforma del año 1994 en el art. 80 de la Constitución Nacional. Cfr. MARANIELLO, Patricio Alejandro; *Alcances del veto parcial del Poder Ejecutivo en el tributo a la medicina prepaga - Los efectos "Erga omnes" en las sentencias de las Asociaciones de Consumidores y Usuarios*; en LA LEY 1999-C, 190-Derecho Constitucional - Doctrinas Esenciales Tomo I, 1099. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²⁶⁶ Ob. Cit. Nota 264, Considerandos, párrafo 14.

²⁶⁷ Cfr. Ob. Cit. Nota 192, art. 12, las disposiciones de la Ley 25.063 entraron en vigencia al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial.

²⁶⁸ Ob. Cit. Nota 73; art. 119, primer párrafo, inc. d); texto según art. 1 inc. p) de la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) vigente a partir de su publicación y con efecto para los ejercicios que se inicien a partir de su entrada en vigencia.

²⁶⁹ Ob. Cit. Nota 73; art. 119, segundo párrafo; texto según art. 1 inc. p) de la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) vigente a partir de su publicación y con efecto para los ejercicios que se inicien a partir de su entrada en vigencia.

impuesto argentino; y

(ii) una condición *cuantitativa*: el crédito procede hasta el límite del impuesto argentino correspondiente a las ganancias de fuente extranjera.

Con respecto a la primera condición, la ley del impuesto contiene precisiones en torno al concepto de *gravámenes análogos*, no así en relación al de *gravámenes nacionales*.

En efecto, según la primera parte del art. 169 de la ley del gravamen, *[s]e consideran impuestos análogos al de esta ley, los que impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2º, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla*²⁷⁰.

Según la segunda parte del mismo artículo *[q]uedan comprendidas en la expresión impuestos análogos, las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, practiquen los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, siempre que se trate de impuestos que encuadren en la referida expresión, de acuerdo con lo que al respecto se considera en este artículo*²⁷¹.

El artículo no distingue entre impuestos que graven esa renta de manera cierta o presunta, como usualmente ocurre cuando se trata de retenciones sobre operaciones internacionales.

Inclusive, el decreto reglamentario de la ley del impuesto expresamente admite el cómputo del crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior, *cuando el mismo se origine en impuestos, que de acuerdo a la normativa legal vigente en el país de origen de las rentas, se hayan determinado en forma presunta*²⁷².

Como señalan Gotlib y Vaquero²⁷³, el método que se utilice para calcular el impuesto extranjero en forma presunta no debería desvirtuar el requerimiento implícito de que se grave la ganancia neta.

Por consiguiente, a los fines del crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, constituyen gravámenes análogos las retenciones de impuestos que graven las ganancias comprendidas en el art. 2 de nuestra ley, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla, aun cuando se hayan determinado en forma presunta, de acuerdo a la normativa legal vigente en el país de origen de las rentas.

Como señala D'Agostino²⁷⁴, no es necesario que el impuesto extranjero sea un impuesto global, que abarque la totalidad de las rentas del sujeto, para que genere pago a cuenta, pudiendo tratarse de impuestos cedulares que graven un determinado tipo de renta, siempre que cumplan con dos requisitos: que graven la renta neta y que dicha renta sea ganancia gravada en cabeza del beneficiario según la ley argentina.

²⁷⁰ Texto según art. 1 inc. y) de la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) vigente a partir de su publicación y con efecto para los ejercicios que se inicien a partir de su entrada en vigencia.

²⁷¹ Texto según art. 1 inc. y) de la Ley 25.239 (B.O. 31/12/1999) vigente a partir de su publicación y con efecto para los ejercicios que se inicien a partir de su entrada en vigencia.

²⁷² Primer artículo sin número incorporado por el inc. i) del art. 1 del Decreto 1037/2000 (B.O. 14/1/2000) a continuación del octavo artículo sin número incorporado por el inc. d) del art. 1 del Decreto 485/1999 (B.O. 12/5/1999) a continuación del artículo 165.

²⁷³ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 343.

²⁷⁴ D'AGOSTINO, Hernán M.; *Reforma tributaria y pago a cuenta*; en en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XIX, Febrero de 1999. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Lorenzo y otros²⁷⁵ señalan que en la legislación estadounidense no se permite computar como crédito aquellos impuestos cuya aplicación depende de su disponibilidad como crédito en el país de origen del sujeto pasivo. Si en nuestro país se planteara la misma situación, como indican Gotlib y Vaquero²⁷⁶, se podría objetar que también nuestro impuesto a las ganancias contiene exenciones cuyo goce está condicionado a que no implique una transferencia de recursos al fisco del extranjero conforme el art. 21 de la ley del gravamen.

Por otra parte, como se mencionó, la ley del impuesto no contiene precisiones en relación al concepto de *gravámenes nacionales*, pero en tal virtud Rajmilovich²⁷⁷ entiende inadmisibles el cómputo del crédito por gravámenes bajo la potestad de jurisdicciones políticas o administrativas de los Estados extranjeros tales como los niveles estatales, provinciales, cantonales, municipales, comunales o de niveles locales de otra denominación, requiriéndose la competencia nacional, por equivalencia de nivel institucional con el impuesto a las ganancias.

La consencuencia –indeseable²⁷⁸– de esta condición, es la inaplicabilidad del cómputo del crédito de impuesto al pertenecer el recurso a un nivel infranacional, o llegado el caso, supranacional, si un gravamen encuadrable como impuesto a la renta fuera aplicado en el futuro por organizaciones de esa índole (como v.gr. el Consejo de la Unión Europea)²⁷⁹.

Desde el punto de vista cuantitativo, según surge del art. 168 de la ley del gravamen, el cómputo del crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior procede –como se indicó– hasta el límite determinado por el impuesto de nuestra ley correspondiente a las ganancias de fuente extranjera.

Se trata de una redacción más exacta que la contenida en el art. 1, según cuyo texto el cómputo procede *hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior*, ya que, en el contexto semántico de nuestro impuesto a las ganancias, es jurídicamente relevante el lugar de ubicación territorial de la fuente productora de la ganancia, y no el “lugar de obtención” de la misma, aun cuando intuitivamente, éste pudiera aludir a aquél²⁸⁰.

Así lo correcto es afirmar que el crédito resulta computable hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia neta de fuente extranjera, calculado mediante la aplicación de la alícuota del impuesto al total

²⁷⁵ LORENZO, Armando; EDELSTEIN, Andrés y CALCAGNO, Gabriel; *Rentas de fuente extranjera en empresas argentinas*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXI, Noviembre de 2000. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

²⁷⁶ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 344.

²⁷⁷ RAJMILOVICH, Darío Marcelo; *La Renta Mundial en el Impuesto a las Ganancias*. La Ley, 2001; p 332-333.

²⁷⁸ Rajmilovich también destaca la falta de razonabilidad de esta condición si se atiende al objetivo del instituto, que es evitar la doble imposición internacional. El legislador –señala– incurre en confusión de conceptos al pretender equiparar el nivel nacional al cual corresponde nuestro impuesto a las ganancias, como si lo que estuviera en juego con el cómputo del crédito fuera el principio de reciprocidad, en cuyo caso sí sería apropiado exigir una paridad de los rangos de los Estados comparados. Pero el nivel jurídico-institucional y constitucional del gobierno con potestad de recaudar el recurso no condiciona la naturaleza intrínseca de la figura tributaria en cuestión. Cfr. RAJMILOVICH; Darío Marcelo; Ob. Cit. Nota 277, p. 333. En el mismo sentido, en las XXVIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas se recomendó otorgársele idéntico tratamiento a aquellos tributos que en función de las distintas organizaciones políticas, sean aplicados por jurisdicciones de rango menor. Cfr. COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL; *XXVIII Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 1998, Comisión 2. Disponible en Base de Datos Errepar On Line (EOL).

²⁷⁹ RAJMILOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 277, p 333.

²⁸⁰ Pero el art. 168 de la ley del gravamen también incurre en la misma inexactitud al conceder “*un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren tales ganancias*”. Ya con la sanción de la Ley 24.073 Reig advirtió sobre las inexactitudes conceptuales con que se estaba regulando la materia, al señalar las dudas que suscitaba el entonces nuevo art. 1 de la ley del gravamen, en cuanto concedía a los residentes en el país, un crédito por “*las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero*”, ya que podía entenderse que tal concesión no alcanzaba a las rentas pasivas y resultados de inversiones que no importan el desarrollo de una actividad en el exterior. Cfr. REIG, Enrique J.; Ob. Cit. Nota 76, p. 135-136.

de ganancias netas de fuente extranjera, de conformidad con el inc. b) del art. 167 de la ley del gravamen.

En otras palabras, el crédito por impuesto abonado en el exterior no puede utilizarse contra ganancias de fuente argentina²⁸¹.

En este aspecto cabe preguntarse por la ubicación territorial de la fuente productora de ganancias provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina.

Según el art. 127 de la ley del gravamen, son ganancias de fuente extranjera –entre otras– las que provengan de la realización en el extranjero de cualquier actividad susceptible de producir un beneficio, excepto las tipificadas expresamente como de fuente argentina.

Por su parte el art. 5 de la misma ley expresamente tipifica como ganancia de fuente argentina aquellas que provengan de la realización en el territorio de la Nación de cualquier actividad susceptible de producir beneficios, 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.

El inc. c) del art. 9 del decreto reglamentario de la ley del impuesto precisa los alcances de la tipificación precedente. Según esta disposición, son ganancias de fuente argentina cualquier retribución que se perciba por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina.

Es síntesis, y como ha sostenido el Fisco²⁸², constituirán rentas de fuente argentina las provenientes de servicios prestados en el territorio de nuestro país, en tanto que serán de fuente extranjera aquéllas originadas en servicios prestados en el exterior, ello con independencia al lugar de residencia de las partes contratantes o del lugar en que tenga lugar la respectiva contratación.

De manera tal que las ganancias provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, siendo de esa misma fuente, no constituyen ganancias de fuente extranjera, y por ende no producen un incremento de la obligación fiscal –en cabeza de la sucursal o filial a través de la cual actúa– que habilite el cómputo del crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior.

La conclusión anterior, sin embargo, no equivale a negar la posibilidad de tal acreditación si las referidas sucursales o filiales efectivamente obtienen ganancias de fuente extranjera, aun cuando tales ganancias no guarden ninguna relación de causalidad con la actividad del CSC.

En efecto, la ley del gravamen no hace mención expresa de limitaciones como el *“basquet credit”* sino que adopta el sistema *“overall limitation”*²⁸³, es decir, se computa un único crédito que combina el acumulado de impuestos ingresados en todos los fiscos extranjeros, sin importar la correlación *vis a vis* con los resultados impositivos por concepto del cual provienen tales créditos²⁸⁴.

Según el art. 178 de la ley del gravamen, el importe de los impuestos análogos computables que no pudieran compensarse en el año fiscal al que resultan imputables por exceder el impuesto de esta ley correspondiente a la ganancia neta de fuente

²⁸¹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p. 341.

²⁸² AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 41/03, del 08/07/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

²⁸³ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p.344.

²⁸⁴ RAJMLOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 277, p. 333.

extranjera imputable a ese mismo año, podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de aquella fuente obtenidas en los cinco años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido.

Con relación al año fiscal al que resultan imputables tales impuestos, debe recordarse que el art. 168 de la ley del impuesto concede un crédito por gravámenes *efectivamente pagados*. En tal sentido –establece el art. 170 de la misma ley– los referidos impuestos *se reputan efectivamente pagados cuando hayan sido ingresados a los fiscos de los países extranjeros que los aplican y se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes*.

El segundo párrafo del este artículo además, al disponer el tipo de cambio aplicable para la conversión del impuesto análogo a moneda argentina²⁸⁵, establece claramente que dicho impuesto será computable como *crédito del año fiscal en el que tenga lugar ese pago*.

El término “pago” no ha sido definido por la ley²⁸⁶, de manera que a juicio de Rajmilovich²⁸⁷, debe entenderse por tal el cumplimiento del objeto de la obligación tributaria (cfr. art. 725 del Cód. Civ.), no encuadrando en la condición de pago como calificante del cómputo del crédito de impuesto las demás formas de cancelación de la obligación tributaria que pudieran ser admisibles en el país de origen²⁸⁸.

La última parte del art. 178 de la ley del gravamen establece que, transcurrido el quinto año, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna, es decir, se produce la caducidad del mismo como crédito de impuesto²⁸⁹.

La ley del gravamen no especifica que el aludido saldo deba sumarse a los créditos de impuestos generados en los ejercicios siguientes, o si hay un orden de imputación de los excedentes acumulados. En este aspecto, D’Agostino²⁹⁰ estima que, por similitud y afinidad con la norma que regula el cómputo de quebrantos, el procedimiento descripto es el que la reglamentación debe instrumentar.

Caducado el crédito, cabe preguntarse si –al menos– subsiste el derecho a deducir el impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior, no ya del impuesto argentino determinado, sino de la base imponible del mismo.

En tal caso, se estaría en presencia del denominado mecanismo de “deducción” –consistente en deducir de la base imponible del país de la residencia el impuesto pagado en el exterior²⁹¹–, de menor eficacia relativa que el método del “crédito de impuesto” pero que aún así permitiría un alivio a la situación de doble imposición que producen las retenciones de impuestos sobre los pagos de los servicios del CSC argentino.

En este sentido cabe recordar que si bien el inc. a) del art 82 de la ley del gravamen literalmente admite la deducción de impuestos *que recaen sobre los bienes que*

²⁸⁵ A cuyo efecto dispone la utilización del tipo de cambio comprador, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día en que se produzca su efectivo pago, de acuerdo con las normas y disposiciones que en materia de cambios rijan en su oportunidad.

²⁸⁶ No cabe en este aspecto recurrir al artículo 18 de la ley del gravamen, que en rigor no define el término “pago” sino más bien el concepto de “gasto pagado”.

²⁸⁷ RAJMILOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 277, p 356.

²⁸⁸ En contra, Gotlib y Vaquero, para quienes parecería que la norma se refiere a cualquier medio de cancelación de la obligación tributaria, sea en efectivo o no, que se utilice en el exterior. Cfr. GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 91, p.345. En este punto, Rajmilovich admite que una aclaración reglamentaria no sería inocua para evitar equívocos. Cfr. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 277, p 356.

²⁸⁹ RAJMILOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 277, p 374.

²⁹⁰ D’AGOSTINO, Hernán M.; Ob. Cit. Nota 274.

²⁹¹ NUÑEZ, Adriana S.; *Renta mundial y los efectos colaterales de su implementación*. Disponible en Base de Datos La Ley Online Checkpoint. RAJMILOVICH, Darío Marcelo, Ob. Cit. Nota 277, p. 327.

produzcan ganancias, existe consenso en torno a que el principio general establecido por la ley es el de habilitar la deducción de todo gravamen que esté vinculado con las actividades productoras de rentas gravadas²⁹².

Sólo dos limitaciones existen a este principio general. En primer lugar, el inc. d) del art. 88 impide la deducción del propio impuesto a las ganancias. En segundo lugar, el art. 166 considera incluidos en la norma anterior a los impuestos análogos al gravamen argentino, aplicados en el exterior a las ganancias de fuente extranjera.

Como se mencionó, en el caso bajo análisis se trata de impuestos análogos aplicados en el exterior a ganancias que –de conformidad con nuestra legislación– sólo pueden ser calificadas como ganancias de fuente argentina. Por consiguiente, resulta procedente su deducción, transcurrido el plazo por la ley para su cómputo contra el impuesto argentino atribuible a ganancias de fuente extranjera.

En resumen, nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias proporciona dos tipos de soluciones al problema de doble imposición que plantean las retenciones de impuestos análogos sobre los pagos de los servicios prestados por el CSC,

(i) la concesión de un crédito por dichos impuestos, en el caso en que existan ganancias de fuente extranjera en cabeza de la entidad a través de la cual actúa el CSC; y

(ii) la admisión de su deducción, en los demás casos.

Teniendo en cuenta –como se mencionó– la menor eficacia relativa del segundo método con respecto al primero, sumado al diferimiento temporal establecido por la ley para la aplicación del mecanismo de la deducción –cinco años desde aquel en que se practicó la retención–, la distinción parece, por lo menos, infundada y arbitraria, y debería ser críticamente revisada al momento de delinear cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina.

²⁹² HALLADJIAN, César; La deducción de tributos en el impuesto a las ganancias; en *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE) XXX, Mayo de 1999. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line* (EOL).

III – TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

(Continuación: el Impuesto al Valor Agregado)

Configuración de las operaciones de los CSC como objeto del gravamen

Como se ha mencionado, el establecimiento de un CSC en Argentina comúnmente se organiza mediante la celebración de un contrato en virtud del cual, una sucursal o filial argentina de un grupo económico extranjero se compromete a prestar, a otras entidades del mismo grupo radicadas en el exterior, por un precio determinado, servicios de índole administrativa.

Se ha mencionado también que dicho contrato instrumenta una forma de integración limitada entre las empresas participantes, a cuyo efecto pueden utilizarse *contratos de locación de obra o de servicios*, bien que admitiendo la modificación de ciertos elementos de esas figuras o la combinación de diversas relaciones de esa naturaleza, mediante la configuración de contratos atípicos, aunque internacionalmente tipificados como *acuerdos de nivel de servicios*.

Desde esta perspectiva, se justifica analizar si las prestaciones de servicios acordadas en el marco de tales *acuerdos* –tales como la emisión de facturas, la administración de créditos, el cálculo de costos, la preparación de presupuestos, la contabilización de transacciones, la emisión de reportes, la administración de efectivo, la declaración de impuestos, el reclutamiento de personal, etc.– integran el objeto del Impuesto al Valor Agregado, ello en atención a las complejidades interpretativas que ha ofrecido la configuración de los servicios como hecho imponible del gravamen.

A ese fin, cabe recordar que en materia de servicios, la legislación argentina –luego de la reforma llevada a cabo en 1990 a través la Ley 23.871– revirtió el criterio de gravabilidad selectiva, vigente en el ordenamiento anterior, por el de "generalización", aun cuando ello surge de una manera heterodoxa, incompleta y no suficientemente explícita²⁹³. En efecto:

- (i) el inc. b) del art. 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado²⁹⁴ establece un gravamen aplicable sobre las *locaciones y prestaciones de servicios* incluidas en el artículo 3 de la misma;
- (ii) según el referido art. 3, se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley, *las locaciones y las prestaciones de servicios* que se indican en sus incisos a), c), d) y e);
- (iii) el último de los cuales comprende, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes, una extensa enumeración de *locaciones y prestaciones de servicios* gravadas –como también de numerosas excepciones– a lo largo de veintiún apartados;
- (iv) el último de los cuales, a su vez, materializa la aludida "generalización" refiriendo a *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.*

En otras palabras, el impuesto recae sobre las *locaciones y prestaciones de servicios*

²⁹³ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* "Parque Jardín S.R.L s. apelación - Impuesto a Valor Agregado", fallo del 6 de Agosto de 1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²⁹⁴ Ley 20.631, texto sustituido por el art. 1 de la Ley 23.349 y ordenado por el art. 1 del Decreto 280/1997 (B.O. 15/04/1997) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

agrupadas en dos categorías:

(i) aquellas taxativamente enumeradas en los incisos a), c), d) y en los primeros veinte apartados del inc. e) del artículo 3 de la ley del gravamen; y

(ii) las demás, sin importar el encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina, en tanto se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso.

Desde el punto de vista de la técnica legislativa empleada, la desagregación o desdoblamiento de las *locaciones y prestaciones de servicios* en distintos presupuestos trae como consecuencia que cada uno de ellos deba ser considerado con las exclusiones de objeto indicadas a su respecto²⁹⁵.

Desde el punto de vista conceptual, la referencia legal permanente es hacia las *locaciones* y a las *prestaciones de servicios*, y si bien el ap. 21 del inc. 3 de la ley del gravamen sólo refiere a las “prestaciones” –sin el aditamento “de servicios”– en este aspecto particular el Fisco²⁹⁶ ha aclarado que el vocablo “prestaciones” a que alude el apartado en cuestión consiste, necesariamente, en “prestaciones de servicios”.

Según el art. 1493 del Código Civil²⁹⁷, *[h]abrará locación, cuando dos partes se obliguen recíprocamente, la una a conceder el uso o goce de una cosa, o a ejecutar una obra, o prestar un servicio; y la otra a pagar por este uso, goce, obra o servicio un precio determinado en dinero*. Esta norma introduce en nuestro derecho de fondo las figuras de la *locación de cosas, de obras y de servicios* respectivamente.

En cambio, el concepto de *prestación de servicios* no se encuentra definido en el Código Civil. Ello se debe, según Kaplan²⁹⁸, a que tal expresión proviene de antecedentes internacionales del impuesto que reconocen como origen la Sexta Directiva de la Comunidad Económica Europea, en donde se la define como “cualquier operación que no constituya la transferencia del poder de disposición sobre un bien material”.

De la misma forma, el concepto de *prestación de servicios* se encuentra definido en la propia ley del gravamen –a través del primer párrafo del art. 8 de su decreto reglamentario²⁹⁹– según el cual las *prestaciones* a que se refiere el ap. 21., del inc. e), del art. 3 de la ley del gravamen, comprende a todas *las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio*.

En definitiva, como indica Díaz³⁰⁰, cualquier actividad lucrativa que no resulte alcanzada como entrega de bienes, será imponible como prestación de servicios salvo que se encuentre expresamente exonerada del tributo.

Por consiguiente, con prescindencia de la calificación jurídica que puedan merecer los referidos *acuerdos de nivel de servicios*, como locaciones de obras o de servicios, o como contratos atípicos por los cuales se acuerda la prestación de los servicios de la

²⁹⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B *in re* “Banco Extrader S.A. (hoy su quiebra) s. recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado, fallo del 23 de Octubre de 1997. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²⁹⁶ AFIP; Dirección de Asesoría Legal (DAL); Dictamen 24/03, del 07/05/2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

²⁹⁷ Código Civil –actualizado– Nuevo. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

²⁹⁸ KAPLAN, Hugo E.; *Las nuevas interpretaciones reglamentarias en el IVA*; en Anales – Período Agosto 1996 – Julio 1998. Asociación Argentina de Estudios Fiscales; p. 556.

²⁹⁹ Decreto 692/1998, reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y modificaciones (B.O. 17/06/1998). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁰⁰ DIAZ, Vicente O.; *La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el impuesto al valor agregado*; en Impuestos 1991-A, p. 19. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

índole comentada a cambio de un precio, se concluye que tales servicios forman parte del objeto del Impuesto al Valor Agregado, ya sea como *locación de obra o de servicios*, o bien como *prestación de servicios*, en los términos del ap. 21 del inc. e) del art. 3 de la ley del gravamen.

De hecho, el segundo párrafo de esta disposición contiene una enumeración –no taxativa– de *locaciones y prestaciones* incluidas en la misma, cuyo inc. f) se refiere a *servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo*.

En tal caso, será sujeto pasible del impuesto la sucursal o filial del país que actúe como locadora³⁰¹ o prestadora³⁰² de tales servicios, en tanto que la base imponible del gravamen estará constituida por precio neto de la locación o de la prestación que resulte de la factura extendida por el referido sujeto³⁰³.

El impuesto así calculado será atribuible, por regla general, al mes en que termine la ejecución o la prestación de los referidos servicios, o en que se perciba –total o parcialmente– el precio de los mismos, si esto último ocurriera con anterioridad³⁰⁴.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que usualmente los referidos *acuerdos de nivel de servicios* no fijan expresamente el momento de finalización de la prestación. En tal caso resulta de aplicación el art. 21 del decreto reglamentario de la ley del gravamen³⁰⁵, según el cual se entiende que la ejecución de los servicios prestados en cada mes calendario termina con la finalización del mismo.

Alcance de la potestad del Estado Argentino en materia del gravamen

Mayor dificultad ofrece, en cambio, la cuestión de precisar o delimitar la potestad tributaria del Estado Argentino para gravar con el Impuesto al Valor Agregado los servicios prestados por los CSC establecidos en su territorio, dificultad que se deriva del carácter interjurisdiccional de los mismos.

En efecto, los servicios prestados desde un CSC constituyen un ejemplo de los denominados *servicios internacionales*, caracterizados por Schwartzman³⁰⁶ como aquellos servicios que se realizan materialmente en un país y se utilizan en otro.

En esencia, la cuestión no difiere de aquella que se plantea en presencia del comercio internacional de bienes, en cuya virtud los mismos se producen en una jurisdicción y se consumen en otra.

En este aspecto, la legislación argentina ha adoptado el denominado *principio de "país destino"* bajo cuyo imperio, todos los bienes y servicios quedan sometidos a los gravámenes que recaen sobre los consumos en los países donde tal hecho ocurra³⁰⁷.

En materia de bienes ello implica –entre otras cosas– gravar las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país³⁰⁸ y eximir las exportaciones de

³⁰¹ Ob. Cit. Nota 294; art. 4, inc. f).

³⁰² Ob. Cit. Nota 294; art. 4, inc. e).

³⁰³ Ob. Cit. Nota 294; arts. 10 y 11.

³⁰⁴ Ob. Cit. Nota 294; art. 5 inc. b).

³⁰⁵ Ob. Cit. Nota 299.

³⁰⁶ SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios en el IVA. Criterio de utilización de servicios internacionales*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV, Diciembre de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³⁰⁷ Cfr. MARCHEVSKY, Rubén Alberto; *Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2006; p. 74-75.

³⁰⁸ Ob. Cit. Nota 294; art. 1, inc. a).

las mismas³⁰⁹.

De manera similar, en materia de servicios, la ley del gravamen dispone, a través del primer párrafo del inc. b) del art. 1, su aplicación sobre las locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3 de la misma, *realizadas en el territorio de la Nación*.

Tratándose de servicios internacionales, recuerdan Lorenzo y otros³¹⁰, el texto original del art. 41 del decreto reglamentario de la ley del gravamen subsumía en el concepto de exportación de bienes, la ejecución de las prestaciones previstas en el inc. e) del art. 3 de la misma, *cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior*.

En esa ocasión, el reglamentador consideró excluir a los restantes incisos del art. 3 de la ley del gravamen para su tratamiento con alcance internacional, en el entendimiento –según Chalupowicz y Melzi³¹¹– que las características de las actividades comprendidas en los incisos a), b), c) y d) del mismo no reunían elementos o consecuencias extraterritoriales.

Luego el legislador consideró que no era apropiado, en materia de servicios, utilizar la expresión “exportación” ya que *“en materia de prestaciones de servicios, al no requerirse la intervención aduanera, resulta inapropiado considerarlas tales, debiendo enfocarse su tratamiento en función del principio jurisdiccional de aplicación del tributo”*³¹².

Fue así que, en ocasión de la reforma de la Ley de Impuesto al Valor Agregado llevada a cabo en 1998 a través de la Ley 25.063³¹³, se incorporó un segundo párrafo al inc. b) del art. 1 de la ley del gravamen, sentando el principio por el cual, *[e]n los casos previstos en el inciso e) del artículo 3, 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*.

Por consiguiente, las prestaciones realizadas en el territorio de la Nación previstas en el referido inciso, cuya utilización o explotación efectiva se llevara a cabo en el exterior, dejaron de asimilarse a exportaciones de bienes –exentas del gravamen– y comenzaron a considerarse como prestaciones no realizadas el territorio de la Nación, y por ende, excluidas de la potestad tributaria del Estado Argentino en materia del Impuesto al Valor Agregado.

La contradicción que ahora ofrece el texto legal reformado –al decir que *“no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país ...”*– quizás se deba a que, en este aspecto, la reforma se inspiró en el texto de la Sexta Directiva de la Unión Europea del 17 de Mayo de 1977, en donde el criterio del “lugar de utilización o explotación efectiva” se utiliza como una regla residual³¹⁴.

³⁰⁹ Ob. Cit. Nota 294; art. 8, inc. d).

³¹⁰ LORENZO, Armando, BECHARA, Fabián, CAVALLI, César; *En busca de pautas para delimitar la utilización económica de servicios frente al Impuesto al Valor Agregado*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV, Octubre de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³¹¹ Cfr. CHALUPOWICZ, Israel; MELZI, Flavia y otros; *Impuestos 1999*; Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, 2003, p. 19, para quienes es necesaria la exclusión de esos incisos porque se trata de actividades que se desarrollan localmente. Citado por ECHEVERRIA, Fabián; *El sustento territorial de la imposición indirecta en la prestación de servicios internacionales*; en Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 01/07/2005, p. 1459. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³¹² Mensaje del Poder Ejecutivo enviado con el proyecto de ley, luego sancionado como N° 25.063, citado por GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*; 1ª Ed – Buenos Aires; La Ley; 2005; p. 417.

³¹³ B.O. 30/12/1998.

³¹⁴ JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS, GABINETE FISCAL, COMISION DE IMPUESTOS INDIRECTOS; *Objeto y territorialidad del impuesto al valor agregado*. Informe elaborado para las Primeras Jornadas del Gabinete Fiscal “Como construir un camino hacia un sistema tributario moderno y en consenso”, realizadas el 7, 8 y 9 /5/03 en el

En efecto, la referida Directiva manda a los países miembros de la entonces Comunidad Económica Europea a adaptar su régimen de Impuesto al Valor Agregado a una serie de principios³¹⁵, entre los cuales se encuentra el de sujetar al gravamen las prestaciones de servicios realizadas en el interior de la Comunidad³¹⁶. A ese fin, la Directiva establece:

(i) una regla general en virtud de la cual los servicios se consideran prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de los servicios³¹⁷; y

(ii) varias reglas especiales para determinados servicios³¹⁸, una de las cuales establece como lugar de prestación, aquel en que el prestatario tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación³¹⁹.

En lo que concierne a estos últimos, y con el fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición, o de distorsiones de la competencia, se faculta a los Estados miembros a considerar que el lugar de prestación de tales servicios está situado fuera de la Comunidad siempre que su utilización y explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la misma³²⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, la expresión “exportación de servicios” es de uso común en doctrina³²¹. Con ella se hace referencia a aquellas prestaciones de servicios³²² que –en

C.P.C.E.C.A.B.A. En Anales – Período Agosto 2002 – Julio 2004. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 312, p. 432. SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Nota 306.

³¹⁵ CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; *Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CE)*. Diario Oficial de las Comunidades Europeas 09/Vol. 01 [en línea] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:ES:PDF>; Artículo 1.

³¹⁶ CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; Ob. Cit. Nota 315, Artículos 2 y 3.

³¹⁷ CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; Ob. Cit. Nota 315, Artículo 9, párr. 1.

³¹⁸ CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; Ob. Cit. Nota 315, Artículo 9, párr. 2, ap. a) sobre servicios relacionados con bienes inmuebles; ap. b) sobre servicio de transporte; ap. c) sobre servicios que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes y similares y sus accesorios, servicios accesorios al transporte, informes periciales sobre cosas muebles corporales y trabajos relacionados con las mismas; ap. d) sobre servicios que tengan por objeto el arrendamiento de bienes muebles corporales.

³¹⁹ CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; Ob. Cit. Nota 315, Artículo 9, párr. 2, ap. e) referido a cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares; prestaciones de publicidad; prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinete de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones; las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o alguno de los derechos mencionados en este apartado; las operaciones financieras, bancarias y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad; las prestaciones consistentes en cesiones de personal; y las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones enunciadas en este apartado.

³²⁰ CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; Ob. Cit. Nota 315, Artículo 9, párr. 3, ap. a).

³²¹ ALIOTTA, Sabrina; *Exportación e importación de servicios en el IVA*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX, Julio de 2009. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. ALMADA, Lorena; MATICH, Cecilia; *La exportación de servicios: su tratamiento en el impuesto al valor agregado*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 08/05/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. DUBOIS, Fernando; *Impuesto al valor agregado. La exportación de servicios. "Utilización económica" y "aplicación"*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XV, Marzo de 1995. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. FENOCHIETTO, Ricardo; *La exportación de servicios: el tratamiento en el I.V.A. de las prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se realiza en el exterior*; en Impuestos 2005-A, p. 515. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. GOMEZ, Ana M; *La localización de los servicios internacionales en el impuesto al valor agregado. Tratamiento de las exportaciones de servicios*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIX, Junio de 2008. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés, CALCAGNO, Gabriel; *Tratamiento de la exportación de servicios frente al IVA*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XVII, Marzo de 1997. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. RAMOGNINO, Rafael; *Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/03*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 28/10/2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. SCALZOTTO, Ricardo O.; *Exportación de servicios: operaciones realizadas a través de representantes en el país de sujetos radicados en el exterior*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009. SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Exportación de servicios en el IVA: lugar de utilización. Agentes y representantes*.

los términos del inc. b) del art. 1 de la ley del gravamen– reúnen los siguientes requisitos:

- (i) se trata de prestaciones realizadas en el país; y
- (ii) las mismas son utilizadas o explotadas efectivamente en el exterior³²³.

En virtud de los referidos términos, como se indicó, tales prestaciones de servicios no se consideran realizadas en el país a los fines del Impuesto al Valor Agregado, y por ende no se encuentran sujetas a la potestad tributaria del Estado Argentino en materia de ese gravamen.

De allí entonces la importancia de analizar las prestaciones de servicios realizadas por los CSC establecidos en la República, a fin de identificar:

- (i) su lugar de prestación; y
- (ii) su lugar de utilización o explotación efectiva.

La primera de estas tareas no parece ofrecer dificultades, ya que la norma se refiere al lugar en el cual el servicio se presta materialmente³²⁴. Tratándose de un CSC establecido en el país, no cabe duda que sus servicios son prestados en el territorio del mismo.

En cambio, la identificación del lugar donde se utilizan o explotan efectivamente los servicios prestados desde un CSC establecido en el país ofrece mayores dificultades.

A título de ejemplo, considérese el caso de un CSC establecido en nuestro territorio, que produce cálculos de costos para la matriz ubicada del exterior, en donde son utilizados para producir información contable para otras filiales del grupo, entre ellas las filiales argentinas.

Situaciones de esta clase son susceptibles de verificarse como consecuencia del fenómeno –ya referido– de integración plena de los servicios a las denominadas “cadenas globales de valor”, y en la práctica plantean enormes dificultades al momento de identificar el lugar de utilización o explotación efectiva de los servicios de un CSC, cualquiera sea el lugar del mundo en que se hubiera establecido.

En el caso particular de los CSC establecidos en el país, al complejo panorama que se aprecia en el plano fáctico se suma la dificultad interpretativa que existe en el plano normativo, como consecuencia de la falta de pautas legislativas concretas que permitan dilucidar en qué condiciones un servicio puede considerarse utilizado o explotado efectivamente en el país o en el exterior.

La doctrina se ha encargado de señalar, en numerosas oportunidades, la carencia de la ley del gravamen –y de su reglamentación– en este aspecto, que ha llevado a una proliferación de antecedentes tanto administrativos como judiciales, que tratan de interpretar el alcance de la norma, pero sin arribar a la necesaria certeza jurídica que

Tareas auxiliares, preparatorias o principales; en Periódico Económico Tributario (PET) del 29/03/2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³²² En adelante y por razones de economía expositiva, se hará referencia exclusivamente a las “prestaciones de servicios”, en el entendimiento que la definición –ya comentada– de este concepto es suficientemente amplia como para referir también a las “locaciones de servicios”.

³²³ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 312, p. 418. Lorenzo LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés, CALCAGNO, Gabriel; Ob. Cit. Nota 321. RAMOGNINO, Rafael; Ob. Cit. Nota 321.

³²⁴ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 312, p. 418.

resulta conveniente para propender el comercio de servicios a nivel internacional³²⁵.

La cuestión incluso, fue considerada en importantes reuniones técnicas, en cuyo ámbito se reconoció que el concepto de “utilización o explotación efectiva”, en el país o en el exterior, adoptado por la ley del Impuesto al Valor Agregado no ha sido suficientemente caracterizado y ha provocado, en la práctica, numerosos problemas interpretativos no siempre resueltos por la Autoridad Fiscal siguiendo una pauta uniforme³²⁶.

Por ejemplo, en materia de seguros y/o reaseguros referidos a bienes ubicados en el exterior, el Fisco consideró relevante, a efectos de identificar el lugar de utilización o explotación efectiva de los mismos, el lugar de circulación económica de los bienes y servicios generada por las operaciones que puedan realizarse a raíz de los mismos, y subsidiariamente, el lugar de ubicación de los bienes a que se refieren dichos seguros y reaseguros³²⁷.

En cambio, tratándose de intereses provenientes de la venta de acciones celebrada en el exterior, el Organismo otorgó relevancia al lugar en el que desarrollan su actividad las empresas emisoras de las mismas³²⁸. Inclusive en el caso de servicios que requieren bienes enviados al país desde el exterior para su concreción, se prestó atención al lugar de utilización efectiva de los bienes a partir del cual se prestan³²⁹.

Lo anterior indica que, al menos en parte, la dificultad de sentar una pauta interpretativa única en este sentido, radica en la amplitud del concepto de “prestación de servicios” en la semántica de la ley del gravamen, el cual –como ya se mencionó– comprende no sólo obligaciones de hacer, sino también de obligaciones dar que incluyen un amplio espectro de figuras tales como contratos de seguro o de mutuo, que no son fácilmente reducibles a figuras jurídicas homogéneas a este fin.

No obstante ello existen, en la doctrina y la jurisprudencia vigentes, pautas interpretativas que permiten dilucidar el concepto de “lugar de utilización o explotación efectiva” para una generalidad de prestaciones de servicios, y que a los fines de este trabajo, se pueden categorizar de la siguiente manera:

(i) La regla del establecimiento:

Según esta regla, debida originalmente a Schwartzman³³⁰ y seguida luego por Fenochetto³³¹, para determinar dónde un servicio es utilizado o explotado efectivamente, debe distinguirse entre a) *servicios finales*, consumidos, valga la

³²⁵ ALMADA, Lorena; MATICH, Cecilia; Ob. Cit. Nota 321. ECHEVERRIA, Fabián; Ob. Cit. Nota 311. FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321. GOMEZ, Ana M.; Ob. Cit. Nota 321. GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 312. LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés, CALCAGNO, Gabriel; Ob. Cit. Nota 321. SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Impuesto al valor agregado. Servicios internacionales. Importación y exportación. Lugar de utilización*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXI, Mayo de 2000. Disponible en Base de Datos Errepar On Line (EOL). SCALZOTTO, Ricardo O.; Ob. Cit. Nota 321. VENERI, Fernando R.; *Aspecto espacial en el iva en las prestaciones de servicios internacionales*; en Impuestos 1994-B, p. 1855. Disponible en Base de Datos La Ley Online Checkpoint.

³²⁶ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *Quinto simposio sobre legislación tributaria argentina*; Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Marzo de 2003, Comisión 2. Disponible en Base de Datos Errepar On Line (EOL). Más recientemente dicha carencia legislativa fue señalada como fuente de dificultades interpretativas, errores involuntarios y controversias que atentan contra el principio de seguridad jurídica, con aptitud para concluir en situaciones de nula o doble imposición. Cfr. COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *XLIII Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 2013, Comisión 2. Disponible en Base de Datos La Ley Online Checkpoint.

³²⁷ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 34/97; del 18/06/1997. Disponible en Base de Datos La Ley Online Checkpoint.

³²⁸ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC); Dictamen 86/98; del 30/12/1998. Disponible en Base de Datos AFIP Biblioteca Electrónica.

³²⁹ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 65/01; del 27/08/2001. Disponible en Base de Datos La Ley Online Checkpoint.

³³⁰ SCHWARTZMAN, Daniel M. Ob. Cit. Notas 306 y 325. SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios internacionales en el IVA*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009.

³³¹ FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321.

redundancia, por consumidores finales y b) *servicios intermedios* que el prestatario incorpora a un proceso económico.

Los primeros se prestan en un *contexto de consumo*, no siendo utilizados, sino consumidos o usados, donde se halla el prestatario al momento de recibirlos, lo cual presupone que los consumidores finales hacen un uso instantáneo del servicio en el lugar de prestación del mismo.

En cambio, los servicios intermedios se prestan en un *contexto de valor agregado* en el cual los servicios forman parte del proceso de producción de otros bienes y servicios en el país donde el prestatario tenga su sede, es decir, su establecimiento o su lugar de negocios.

En síntesis, la *regla de establecimiento* afirma que los servicios son utilizados en el sitio donde el prestatario tiene su lugar de negocios, o establecimiento estable cuando constituyen servicios intermedios y consumidos en el lugar de prestación cuando constituyen servicios finales.

Si se tratara de un servicio prestado entre la casa matriz y una sucursal argentina, igualmente se acomoda la idea expresada en el párrafo anterior, ya que son unidades económicas que a los fines fiscales se consideran independientes siempre que contraten como lo harían sujetos independientes. En estos casos será crucial la prueba del carácter *arm's length* de tales transacciones³³².

(ii) El criterio restrictivo:

Este criterio fue originalmente sostenido por el Fisco en la Circular 1288/1993³³³ y en contraposición a la *regla del establecimiento*, afirma que el lugar de utilización o explotación efectiva de un servicio no depende de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado.

Esta pauta interpretativa –en cuya virtud la AFIP fundamentó gran cantidad de pronunciamientos– se fundamenta, a su vez, en que las normas por las que se introduce la figura de la exportación de servicios a la ley del gravamen imponen pautas objetivas, lo que exige analizar si por su índole, la prestación tiene incidencia en el territorio nacional, en cuyo caso su utilización y explotación se produce aquí y no en el extranjero³³⁴.

Posteriormente el Fisco brindó distintas guías de aplicación de la pauta objetiva "*lugar donde el servicio es aplicado*". A título de ejemplo, la creación de programas de circuitos turísticos en Argentina para ser comercializados en el exterior a turistas extranjeros se consideró aplicada en el lugar de utilización del programa por parte de su adquirente³³⁵; la instalación y puesta en marcha de máquinas importadas comercializadas a terceros independientes del país por parte de una empresa del exterior, con el servicio de instalación y puesta en funcionamiento garantizado por ésta, se consideraron aplicados en el lugar donde se realiza la instalación y puesta en marcha de las mismas³³⁶.

³³² SCHWARTZMAN, Daniel M. Ob. Cit. Nota 306.

³³³ Dirección General Impositiva; Circular 1288/1993, del 20/05/1993. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³³⁴ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 82/96, del 14/08/1996. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC); Dictamen 24/99; del 30/04/1999. Disponible en Base de Datos *AFIP Biblioteca Electrónica*.

³³⁵ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 2/08. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³³⁶ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 13/09. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Otras guías de aplicación de la pauta objetiva “lugar de aplicación del servicio” se comentan más adelante en esta sección

(iii) El criterio de Dubois:

Para Fernando Dubois³³⁷, la expresión “utilización económica efectiva en el exterior” significa que el locatario incorpora el servicio contratado en forma real y concreta (no potencial), a una actividad económica realizada en el exterior, la que representa la fuente de sus ingresos y que circunstancialmente o por formar parte de una etapa del servicio que presta, utiliza los servicios de un sujeto residente en el país.

En otras palabras –continúa– se trata de un concepto estrechamente vinculado con la imputación del servicio prestado por el sujeto del país como costo del bien o servicio que el residente del exterior comercializa en su lugar de origen. Denota una idea de apareamiento de ingresos y costos, ya que debe relacionarse el servicio en consideración con el ingreso que le genera al locatario.

Por lo tanto –concluye– si el bien o servicio ofrecido por el locatario se vende o se presta en el exterior, el servicio prestado por el residente argentino, que forma parte del costo del ingreso antes mencionado, estará utilizado o explotado efectivamente en el exterior. Si por el contrario el servicio que se presta se incorpora al costo de un bien o servicio proveniente de una actividad desarrollada en el país por un residente en el exterior, la misma estará utilizada o explotada efectivamente en el país.

(iv) El criterio de Gotlib y Vaquero:

Gabriel Gotlib y Fernando Vaquero³³⁸ entienden que las pautas para calificar a un servicio como exportación son: a) el servicio se presta a un sujeto no residente que asume la calidad de “importador”; y b) el no residente utiliza o explota el servicio en actividades que no generan renta de fuente argentina.

(v) El criterio de Vicchi: Según el voto del Dr. Vicchi –al que adhirió el Dr. Urresti– en el precedente “*Turner International Argentina*”³³⁹, resulta ajustado a derecho el encuadre legal como exportación de servicios de las tareas desarrolladas en el país a favor de otra componente del mismo grupo económico, en tanto se verifique entre aquéllas y los actos jurídicos concertados en el exterior por ésta, una secuencia temporal, en una relación de antecedente a consecuente, que implica una unidad económica entre dichas actividades.

A efectos de inferir razonablemente la secuencia temporal referida –sostiene su voto– cobra mayor relieve la complementación de actividades entre los componentes del grupo económico multinacional, en donde las empresas que lo conforman tienen asignadas diferentes funciones que atienden a la consecución de un objetivo común, esto es, la maximización del beneficio del conjunto económico.

En un contexto de valor agregado, los componentes de un grupo económico, las empresas que lo conforman, no son sino sus lugares de negocios, sus establecimientos estables, organizados ya sea como filiales o sucursales de la casa matriz. En otras palabras, el *criterio de Vicchi* constituye una aplicación de la *regla del establecimiento* al caso particular de los servicios intra-grupo.

Por su parte, el análisis crítico de los criterios enunciados requiere una serie de consideraciones previas.

³³⁷ DUBOIS, Fernando; Ob. Cit. Nota 321.

³³⁸ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; Ob. Cit. Nota 312, p. 420-421.

³³⁹ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “*Turner International Argentina*”, fallo del 25 de Marzo de 2008. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

En primer lugar, tratándose de servicios intermedios –como los que presta un CSC– la aplicación de la *regla del establecimiento* requiere de alguna pauta interpretativa acerca de conceptos tales como “lugar de negocios” o “establecimiento estable”.

A este fin tanto Schwartzman³⁴⁰ como Fenochietto³⁴¹ proponen acudir a la definición del concepto de *establecimiento permanente* contemplada en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, y a la cual ya se ha hecho referencia en la primera parte de este Capítulo.

A la luz de las consideraciones allí vertidas, se trata de una pauta razonable. Además es consistente con la noción según la cual, para que un sujeto del exterior realice actividad en Argentina, debería verificarse que el mismo posea algún establecimiento que efectúe alguna actividad en forma habitual dentro de este país³⁴².

Por consiguiente, si bajo la *regla del establecimiento* un servicio se puede considerar utilizado o explotado económicamente en el país, entonces a idéntica conclusión se arribará bajo el *criterio de Dubois*. No obstante ello, la proposición inversa no necesariamente es cierta.

En efecto, ya se ha demostrado que el establecimiento de un CSC en el país no conlleva *per se* la configuración de un establecimiento permanente *distinto* de aquel a través del cual pudieran estarse desarrollando actividades en el país, sin embargo nada impide que ello tenga lugar por medio de *dos o más* establecimientos permanentes ubicados en su territorio.

En tal caso, si uno de ellos funcionara –en virtud de algún *acuerdo de nivel de servicios*– como prestador de los servicios de un CSC para alguna sucursal del exterior, y ésta incorporara tales servicios para la realización de actividades en el país por medio del segundo establecimiento, la aplicación de ambos criterios arrojaría resultados divergentes:

(i) bajo la *regla del establecimiento* los servicios del CSC se considerarían utilizados o explotados efectivamente en el exterior, pues allí se ubica el establecimiento receptor de los mismos; pero

(ii) bajo el *criterio de Dubois* tales servicios se considerarían utilizados o explotados efectivamente en el país, pues se incorporarían como un costo de las actividades desarrolladas en el país a través del segundo establecimiento permanente.

En tales condiciones, el *criterio de Dubois* no parece razonable por la siguiente razón.

En el caso planteado los servicios prestados por el CSC del país se incorporarían en el costo de bienes o servicios producidos por el establecimiento receptor del exterior, que luego habrían de exportarse al país, ocasión en la cual habrían de tributar nuevamente el impuesto al valor que recae sobre la importación de tales bienes o servicios, en los términos de los incs. c) y d) del art. 1 de la ley del gravamen.

En otras palabras la aplicación del *criterio de Dubois* puede dar lugar a situaciones de doble imposición, de donde se infiere que se trata de una pauta poco apta para la interpretación de un concepto (el “lugar de utilización o explotación efectiva de un servicio”) inserto en una norma cuyo propósito es, precisamente, evitar la doble

³⁴⁰ SCHWARTZMAN, Daniel M. Ob. Cit. Nota 306. SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios internacionales en el IVA*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009.

³⁴¹ FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321. En rigor Fenochietto refiere al art. 5 de la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición en los impuestos a la renta y al patrimonio, suscriptos por la República Argentina con otros países. Pero como se ha mencionado al inicio de este Capítulo la mayoría de tales convenios siguen el Modelo de Convenio de la OCDE.

³⁴² SCHWARTZMAN, Daniel M. Ob. Cit. Nota 306.

imposición mediante la delimitación de las potestades tributarias del Estado Argentino en materia del Impuesto al Valor Agregado.

Por consiguiente, *la regla del establecimiento* parece superior al *criterio de Dubois*.

Por razones similares –porque el concepto de *actividad desarrollada en el país* integra el concepto de *ganancia de fuente argentina*– si bajo *la regla del establecimiento* un servicio se puede considerar utilizado o explotado efectivamente en el país, entonces a idéntica conclusión se arribará bajo el *criterio de Gotlib y Vaquero*.

En cambio, considérese el caso de una filial del país que actúa –en virtud de algún *acuerdo de nivel de servicios*– como prestadora de los servicios de un CSC para su casa matriz del exterior, en donde ésta utilizara tales servicios para la prestación de asesoramiento técnico a la filial del país. En tal caso, nuevamente la aplicación de ambos criterios arrojaría resultados divergentes:

(i) bajo la *regla del establecimiento* los servicios del CSC se considerarían utilizados o explotados efectivamente en el exterior, pues allí se ubica la filial receptora de los mismos; pero

(ii) bajo el *criterio de Gotlib y Vaquero* tales servicios se considerarían utilizados o explotados efectivamente en el país, pues la casa matriz actúa como importadora de los mismos utilizándolos para la obtención de ganancias de fuente argentina, de conformidad con el art. 12 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Aquí nuevamente, se aprecia que bajo el *criterio de Gotlib y Vaquero* los servicios prestados por el CSC del país se incorporarían al costo del asesoramiento prestado desde el exterior, el que se sería nuevamente sometido al gravamen en Argentina en ocasión de su importación, en los términos del art. 1 inc. d) de la ley del gravamen.

Por tal razón, la *regla del establecimiento* también parece superior al *criterio de Gotlib y Vaquero*.

A fin de apreciar las bondades y defectos del *criterio restrictivo* en comparación con los de la *regla del establecimiento*, quizás convenga abordar el ejemplo planteado el inicio de esta sección, para ver cómo sería resuelto bajo uno y otro criterio.

Se trata del caso de un CSC establecido en nuestro territorio, que produce cálculos de costos para la matriz ubicada del exterior, en donde son utilizados para producir información contable para otras filiales del grupo, entre ellas la sucursal o filial argentina que actúa como prestadora de aquellos servicios.

Bajo la *regla del establecimiento* parece claro que los servicios del CSC se considerarían utilizados o explotados efectivamente en el exterior, pues allí se ubica la matriz receptora de los mismos.

Bajo el *criterio restrictivo* la situación no es tan clara. En primer lugar, porque la pauta objetiva emanada de la referida Circular 1288/1993 –el *lugar de aplicación* del servicio– requiere a su vez de alguna pauta de aplicación.

El Fisco tuvo oportunidad de formular pautas para la aplicación de este concepto a través de distintos pronunciamientos, entre los cuales interesa destacar el Dictamen 82/96³⁴³, en el cual sentó el criterio según el cual las prestaciones referidas a algún lugar geográfico se consideran aplicadas, precisamente, en el lugar geográfico al que se refieren.

³⁴³ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 82/96, del 14/08/1996. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Por esta razón, el *criterio restrictivo* –así denominado por Schwartzman³⁴⁴– también es denominado como “regla del rebote” por Fenochietto, ya que implica entender que un servicio exportado desde Argentina es como “una pelota que pica y rebota por el mundo varias veces hasta que, si en una de esas toca nuestro país se retrotraen y revierten las cosas, convirtiéndose la exportación del servicio en un servicio local”³⁴⁵.

Así en base a esa pauta, el Organismo consideró utilizados o explotados efectivamente en el país los servicios por los que se estudian las condiciones locales para la realización de inversiones en el país por parte de firmas extranjeras³⁴⁶, como también ciertas tareas facturadas a un banco del exterior, pero relacionadas con un banco local³⁴⁷.

A *contrario sensu* los servicios de asesoramiento por parte de un prestador local a un cliente del exterior en relación a la preparación y negociación de contratos referidos a proyectos que se llevarán a cabo en el exterior se consideraron utilizados o explotados efectivamente en el exterior³⁴⁸ por parte del Fisco.

Bajo la pauta del *lugar de referencia geográfica* como criterio de aplicación de la pauta objetiva del *lugar de aplicación* del servicio, los servicios del ejemplo bajo examen se considerarían utilizados o explotados efectivamente en el país, pues los costos calculados por el CSC serían utilizados para producir información contable destinada a ser utilizada por parte de la filial del país.

Pero tal solución conduce también a una situación de doble imposición, similar a la señalada anteriormente, ya que el servicio de información contable –en la formación de cuyo precio incide el IVA que recae sobre el servicio de cálculo de costos– quedaría nuevamente gravado al utilizarse o explotarse efectivamente en el país, en los términos del art. 1 inc. d) de la ley del gravamen.

En otras palabras, para determinar la efectiva utilización económica resulta necesario considerar el lugar de aplicación inmediata, y no los efectos potenciales o remotos de los servicios exportados, máxime cuando, de acuerdo con las disposiciones vigentes, un servicio que se presta a un sujeto del exterior, que lo integra a otro servicio que luego ese sujeto del exterior exporta a nuestro país, se encuentra gravado por calificar como una importación de servicios³⁴⁹.

Además, de considerarse los efectos remotos del servicio, el prestador argentino estaría en una eventual incertidumbre sobre si su servicio estará gravado o no, en función de hechos fuera de su alcance³⁵⁰. Cuando termina la prestación del servicio y deba generarse el débito fiscal, debe adivinarse o suponer lo que sucederá en el exterior³⁵¹. La intención del legislador no puede haber sido dictar una norma de aplicación incierta y dudosa³⁵².

³⁴⁴ SCHWARTZMAN, Daniel M. Ob. Cit. Notas 306 y 325. SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios internacionales en el IVA*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009.

³⁴⁵ FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321.

³⁴⁶ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 82/96, del 14/08/1996. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁴⁷ AFIP; Consulta 960222, del 22/02/1996. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. En el precedente “Taylor y C.I.A. S.R.L.” cit. Nota 116, esta consulta es citada bajo la siguiente referencia: consulta 861, 22/2/96; Boletín de la DGI, 519-562.

³⁴⁸ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC); Dictamen 24/99; del 30/04/1999. Disponible en Base de Datos *AFIP Biblioteca Electrónica*.

³⁴⁹ FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321. GOMEZ, Ana M.; Ob. Cit. Nota 321. RAMOGNINO, Rafael; Ob. Cit. Nota 321. SCHWARTZMAN, Daniel M. Ob. Cit. Notas 306 y 325. SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios internacionales en el IVA*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009. “Taylor y C.I.A. S.R.L.” cit. Nota 116.

³⁵⁰ SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Nota 306.

³⁵¹ FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321.

³⁵² FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321.

Por otra parte, según Fenochietto³⁵³ si se hace una interpretación literal de la ley y para ello se atiende al significado de la palabra “efectivo” de acuerdo con el diccionario de la lengua española de la Real Academia Española, significa real y verdadero, en oposición a lo quimérico o dudoso. Por ende, conforme este criterio también el lugar de explotación efectiva del servicio no puede ser el remoto y último, momento éste imposible de conocer.

En definitiva, debe entenderse que la explotación se produce en el exterior cuando los servicios son utilizados en el transcurso de las actividades que los beneficiarios del servicio realicen en el extranjero. Ello con independencia de que el servicio tenga efectos remotos por su utilización en etapas posteriores, alguno de los cuales podrían tener lugar en la Argentina. En este último caso quedarán gravados en nuestro país, en el momento en el cual el referido servicio fuera utilizado dentro del país por haber sido agregado en el valor de una prestación, locación o venta que aquel beneficiario realizara en una etapa posterior³⁵⁴.

En tales condiciones, la *regla del establecimiento* parece ser la única pauta interpretativa que respeta la estructura del gravamen, en cuanto a asegurar la efectiva vigencia del principio de “país destino”, y por lo tanto revela su superioridad respecto de los demás criterios.

De acuerdo con la *regla del establecimiento*, es indudable que los servicios prestados desde un CSC establecido en Argentina, instrumentados mediante un *acuerdo de nivel de servicios* entre la sucursal o filial del país –prestadora de los mismos– y otras sucursales o filiales ubicadas en el exterior –prestatarias de tales servicios– se consideran utilizados o explotados efectivamente en el exterior.

Si bien el denominado *criterio restrictivo* ha sido una creación de la jurisprudencia administrativa, justo es reconocer que el Fisco también ha utilizado nociones propias de la *regla del establecimiento* para fundamentar algunos de sus pronunciamientos.

Por ejemplo, en el Dictamen 120/94³⁵⁵ el Organismo consideró que los servicios de organización mayorista de “tours” al exterior, son utilizados o explotados efectivamente en el país, por no verificarse en el caso la existencia de un importador del exterior que lo adquiera con la finalidad de incorporarlo a una actividad desarrollada en su ámbito.

Aunque no está dicho, el dictamen asume que se trata de un *servicio final* que es usado o consumido en el país, para decidir y programar el viaje que se hará al exterior³⁵⁶.

Del mismo modo, en el Dictamen 45/00³⁵⁷ el Organismo consideró que una intervención quirúrgica efectuada a un paciente residente en el exterior, quien viaja a la República Argentina exclusivamente para ese fin, constituye un servicio utilizado o explotado efectivamente en el país, por no existir actividad del prestatario en el exterior para cuyo desarrollo se valiera del mismo.

Se trata de otro caso de *servicio final*, que en virtud de la *regla del establecimiento* debe considerarse consumido en el lugar en donde es prestado, aun cuando, como

³⁵³ FENOCHIETTO, Ricardo; Ob. Cit. Nota 321.

³⁵⁴ SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Nota 325.

³⁵⁵ DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 120/94, del 25/07/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁵⁶ SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios internacionales en el IVA*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009.

³⁵⁷ DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 45/00, del 29/06/2000. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

dice Schwartzman³⁵⁸, el paciente se “lleve puesta” la operación.

Si bien estos casos se refieren a los denominados *servicios finales*, el Fisco también tuvo oportunidad de afirmar la *regla del establecimiento* en materia de *servicios intermedios*.

Lo hizo en un dictamen de la Subdirección General de Asuntos Legales (SGAL)³⁵⁹ en el cual consideró que el uso de circuitos instalados en Argentina por parte de una empresa telefónica del exterior a fin de concretar las llamadas que se emiten desde ese ámbito a destinatarios del país, es un servicio utilizado o explotado económicamente en el exterior.

Finalmente, la *regla del establecimiento* también ha sido afirmada en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en el marco de una serie de causas en las que se discutió el tratamiento de los servicios de representación comercial prestados en el país a firmas exportadoras del exterior.

La cuestión de los servicios de representación es, quizás, la que mayor controversia ha suscitado en torno al problema de la identificación del lugar de utilización o explotación efectiva de un servicio prestado en el país.

En este sentido, el Fisco originalmente adhirió al *criterio restrictivo* emanado de la Circular 1288/1993, brindando guías de aplicación de la pauta objetiva –*lugar de aplicación del servicio*– para distintos tipos de servicios de representación.

Así por ejemplo, las representaciones judiciales o administrativas de intereses de clientes domiciliados en el exterior ante tribunales y/o autoridades ubicadas en jurisdicción nacional, se consideraron aplicadas en el lugar de ocurrencia de las cuestiones, de la necesidad de cuya resolución resultaban³⁶⁰.

En cambio, las representaciones extrajudiciales (consultas, atención de negocios en general donde se requiera asesoramiento jurídico, licitaciones, etc.) usufructuadas por sujetos domiciliados en el exterior, se consideraron aplicadas en el lugar de desarrollo –por parte del dichos usufructuarios– de las actividades con las que, en alguna medida, se relacionaban³⁶¹.

Del mismo modo, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas para empresas radicadas en el exterior, se consideraron aplicadas en el lugar de desarrollo de las actividades –por parte de dichas empresas– con que se relacionaban tales gestiones³⁶².

Esta última línea interpretativa, en cuanto se hacía referencia al *lugar de desarrollo de la actividad* por parte del prestatario, parecía converger del *criterio restrictivo* hacia la *regla del establecimiento*.

Para que la convergencia fuera completa sólo restaba interpretar que la actividad de intermediación se consideraba desarrollada: (i) en el país, si el intermediario actuaba por cuenta de la empresa del exterior con poderes que lo facultaran para concluir contratos en su nombre; o (ii) en el exterior si, en cambio, el intermediario actuaba como un agente independiente en el curso ordinario de su actividad.

³⁵⁸ SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Notas 306 y 356.

³⁵⁹ Dictamen del 10/09/1996, sin número, citado por Gotlib y Vaquero, Ob. Cit. Nota 312, p. 428-429.

³⁶⁰ DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 119/94, del 18/07/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁶¹ DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 119/94, del 18/07/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁶² Dirección General Impositiva; Circular 1288/1993, del 20/05/1993. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ello en consonancia con el concepto de *establecimiento permanente* del art. 5 del Modelo de la OCDE, que se encuentra ínsito en la *regla del establecimiento*.

La política interpretativa del Organismo Fiscal, sin embargo, fue otra. Optó por considerar que la actividad de intermediación se consideraba, en todos los casos, realizada en el país, pues allí era donde se materializaba la operación en que se concretaba la intermediación³⁶³.

En los precedentes “Tecnopel³⁶⁴”, “Uniquim³⁶⁵” y “Codipa³⁶⁶”, el Tribunal Fiscal de la Nación fijó su posición –contraria al criterio fiscal y a favor de la *regla del establecimiento*– al aclarar que, en principio, correspondería considerar que las empresas extranjeras estarían desarrollando, por intermedio de un representante, una actividad en el país, si éste realizara en el país operaciones por cuenta y orden de empresas del exterior y en tal carácter concretara las operaciones de venta.

Sin embargo, tal extremo no aparece si el contribuyente limita su accionar a gestionar ventas como representante “de los productos”, sin asumir ninguna responsabilidad por la concreción de la operación de venta –en la que no interviene, realizándose directamente entre el exportador del exterior y el importador del país–, ni tampoco por la calidad del producto ni por fallas o faltas de entrega ni por cualquier otro problema entre el exportador y el importador. En otras palabras, si actúa como un agente independiente en el curso ordinario de su actividad.

El Tribunal fundamentó su criterio con argumentos similares a los que se han mencionado en esta sección en defensa de la *regla del establecimiento*. En efecto, consideró atinente tener en cuenta que, en principio, las comisiones facturadas habrán de integrar el costo de los bienes exportados por la empresa extranjera beneficiaria de los servicios y, en consecuencia, conformarán el monto sobre el cual habrá de liquidarse el gravamen en ocasión de producirse la importación.

En tales condiciones, concluye, el tratamiento descrito observa adecuadamente el cumplimiento del criterio subyacente en la estructura del impuesto al valor agregado en materia de exportaciones, referido a la imposición exclusiva en el país de destino.

De este modo, el Tribunal Fiscal de la Nación subraya la vigencia de la *regla del establecimiento*³⁶⁷, en cuya virtud –conviene reiterarlo– los servicios prestados desde un CSC establecido en Argentina se consideran utilizados o explotados efectivamente en el exterior, y por lo tanto ajenos a la potestad del Estado Argentino en materia del impuesto al valor agregado.

La doctrina emanada de los precedentes mencionados tiene, además, consecuencias para un caso específico pero plausible: el de las filiales o sucursales del país que, además de actuar –en virtud de un *acuerdo de nivel de servicios*– como prestadoras de servicios de un CSC a otras entidades del grupo económico, actúan también como gestores comerciales o enlaces comerciales para a una o más de esas entidades.

En este caso, es claro que por aplicación de la *regla del establecimiento* –subyacente en la doctrina del Tribunal– los servicios del CSC se consideran utilizados o

³⁶³ Dirección General Impositiva; Consulta 941116, del 16/11/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. En el precedente “Taylor y C.I.A. S.R.L.” cit. Nota 116, esta consulta es citada bajo la siguiente referencia: consulta 383, 16/11/94; Boletín de la DGI, 514-1749.

³⁶⁴ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A *in re* “Tecnopel S.A. s. apelación - I.V.A.”, fallo del 6 de Diciembre de 1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁶⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A *in re* “Uniquim S.A.”, fallo del 15 de Marzo de 2002. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁶⁶ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C *in re* “Codipa S.A.”, fallo del 12 de Septiembre de 2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁶⁷ ALIOTTA, Sabrina; Ob. Cit. Nota 321. GOMEZ, Ana M; Ob. Cit. Nota 321.

explotados efectivamente en el exterior. Más aún, el Fisco consintió la doctrina del Tribunal, haciéndola suya en el Dictamen 60/00³⁶⁸. Sin embargo en pronunciamientos posteriores hizo referencia a dos memorandos sin número de la Dirección Nacional de Impuestos, que sostienen una doctrina alternativa.

En efecto, en dichos pronunciamientos no se consideró definitiva la presencia física en el país, perteneciente al prestatario extranjero, para concluir que el servicio era utilizado económicamente en el país, sino que se analizó la relación existente entre la actividad que efectuaba el prestador del servicio y la actividad de dicho prestatario.

En base a ello, concluyen que cuando la gestión de ventas o enlace comercial no constituye 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 representante, aun cuando éste actúe en el curso de sus propios negocio y por su propia cuenta y orden, se entiende que existe una utilización efectiva de tales servicios en el país³⁶⁹.

El Fisco al utilizar como antecedente dos memorandos de la Dirección Nacional de Impuestos –cuyo texto se desconoce por no hallarse publicados–, ha contemplado como uno de los aspectos definitorios la índole de la actividad desarrollada –auxiliar o principal–, independientemente de la calidad de la representación. Así, si las tareas desarrolladas por el representante no son calificadas como auxiliares o preparatorias, entonces el efecto del servicio tiene lugar en la Argentina³⁷⁰.

Luego, el Fisco interpretó el concepto de “actividad auxiliar o accesoria a la exportación”; afirmando tal carácter en relación al manejo, recepción y transmisión de órdenes y ofertas de partes interesadas y movimiento y registro de productos³⁷¹; pero negándolo en relación a la asistencia y resolución de quejas o reclamos de los clientes³⁷² y la recepción de pedidos y posterior remisión al exportador del exterior³⁷³, y otros servicios de soporte y asistencia al cliente³⁷⁴; sólo por mencionar ejemplos de ciertos servicios de post-venta que merecieron pronunciamiento del Fisco y que a la vez son susceptibles de ser prestados desde un CSC³⁷⁵.

Sin perjuicio que, en ningún momento el Organismo Fiscal indicó las razones por cuales afirmó o negó tal carácter respecto de una u otra actividad, se coincide con Swchartzman³⁷⁶ en el sentido que, con un “enfoque de IVA” propio de la *regla del establecimiento*, el hecho que el servicio constituya una etapa del negocio que se realiza en la Argentina es irrelevante para determinar el lugar de utilización.

³⁶⁸ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 60/00; del 30/11/2000. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁶⁹ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 28/03, del 25/04/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 30/03, del 28/04/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 34/03, del 27/05/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³⁷⁰ MATICH, Cecilia; Ob. Cit. Nota 321.

³⁷¹ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 34/03, del 27/05/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³⁷² AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 28/03, del 25/04/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 34/04, del 21/05/2004. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³⁷³ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 30/03, del 28/04/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³⁷⁴ AFIP; Actuación 949/11 (DI ATEC), en *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, N° 177, Noviembre de 2012. AFIP; Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 10/12, del 02/03/2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

³⁷⁵ Ejemplos de otros servicios a los que el Fisco asignó tal carácter se encuentran en los Dictámenes (DAT) 65/07, 67/07 (citado como antecedente en el Dictamen 31/10), 31/10 y en la Consulta vinculante- Resolución (SDG TLI) 74/10. Ejemplos de otros servicios a los que el Fisco negó tal carácter se encuentran en el Dictamen 86/06 y en la Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 4/07.

³⁷⁶ SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Notas 306 y 356.

Lo definitorio del lugar de utilización de los servicios es que el exportador realice él mismo actividad en la Argentina. Para ello, debería verificarse que posea un establecimiento, oficina, lugar de negocios, en este país, que le pertenezca y a través del cual actúe en el curso de sus propios negocios³⁷⁷.

Aquí cabe nuevamente la consideración económica, ya que es razonable conjeturar que, bajo este nuevo giro interpretativo, la retribución percibida por la entidad local – tanto en concepto de comisión de representación, como de servicios de post-venta prestados por su CSC– formará parte del costo del producto exportado desde el exterior, generando un fenómeno de doble imposición al valor agregado en ocasión de producirse su importación al país³⁷⁸.

Por último, aun aceptando la tesis de la relevancia del “carácter auxiliar o preparatorio” de la actividad del intermediario del país, cabe recordar que los servicios prestados desde un CSC, en ningún caso forman parte del dominio de competencias centrales (*core business*) del grupo económico, no siendo críticos para al éxito de su estrategia de negocios. En otras palabras, en la generalidad de los casos, dichos servicios revestirán el carácter de auxiliar o preparatorio de la actividad del grupo en el país.

A modo de conclusión, [r]esulta lógico que el criterio que surge de la hermenéutica legal sea considerar que el servicio es utilizado o explotado en forma efectiva en el lugar donde el beneficiario tiene su residencia, sede, establecimiento principal o lugar donde se realizan las acciones y decisiones afectadas por el servicio recibido, ya que de esta manera el prestador nacional evitará exportar impuestos, y así cada país gravará el valor agregado en su área de potestad tributaria³⁷⁹.

El cómputo de créditos fiscales

La aplicación efectiva del *principio de “país destino”* implica no sólo eximir del impuesto a las exportaciones –de bienes y de servicios– sino también devolver al exportador el impuesto tributado en los insumos y servicios necesarios para la producción o, en su caso, la prestación de los mismos.

En efecto, al eximir la exportación, los bienes y servicios salen libres del impuesto que recae en la última etapa de su cadena de valor. Al devolver el gravamen tributado sobre los insumos necesarios para su producción o prestación, aquéllos son liberados del impuesto que recae en todas las etapas anteriores.

La devolución puede instrumentarse de distintas formas: (i) en efectivo; (ii) permitiendo al contribuyente su cómputo contra el impuesto al valor agregado; (iii) permitiendo su compensación contra otros impuestos en cabeza del contribuyente; o (iv) permitiendo su transferencia a terceros.

Lo importante es permitir al exportador de bienes o servicios la recuperación de tales impuestos, a fin de evitar que sean trasladados al precio de las exportaciones, restando competitividad a los bienes y servicios de origen argentino en los mercados del mundo, fenómeno conocido con el nombre de “exportación del impuesto”.

En materia de exportación de bienes, la devolución se encuentra contemplada en el art. 43 de la ley del gravamen. Según el primer párrafo de esta norma *[l]os exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus*

³⁷⁷ SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Nota 321.

³⁷⁸ LORENZO, Armando, BECHARA, Fabián, CAVALLI, César; Ob. Cit. Nota 310. En el mismo sentido, SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Notas 306, 321 y 356.

³⁷⁹ Voto de la Dra. Adorno en Ob. Cit. Nota 339.

*operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable*³⁸⁰.

En su segundo párrafo se establece que *[s]i la compensación permitida en este artículo no pudiera realizarse o sólo se efectuara parcialmente, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA o, en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a favor de terceros responsables, en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones*³⁸¹.

En materia de servicios, luego de la reforma de la Ley 25.063, las prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se llevara a cabo en el exterior, como se mencionó, dejaron de asimilarse a “exportaciones” y pasaron a considerarse “no realizadas en el territorio de la Nación”. La consecuencia inmediata de ello fue que los créditos fiscales imputables a las referidas exportaciones dejaron de ser recuperables en virtud del referido artículo 43, pasando a constituir un factor de costo para el prestador³⁸².

Schwartzman señala que en las Cámaras del Congreso se obvió fundamentar las razones por las cuales se varió el tratamiento de los servicios prestados al exterior, no obstante las advertencias habidas, tanto en el Recinto como en la Comisión de Presupuesto y Hacienda, sobre lo que se consideraba un error conceptual o bien una mala decisión de política tributaria, visto desde el punto de vista de la teoría tributaria y económica, y de los principios que rigen ambas disciplinas³⁸³.

Fue así que, con posterioridad a la reforma de la Ley 25.063, el Decreto 1082/1999³⁸⁴ introdujo a continuación del art. 77 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, un artículo sin número estableciendo que *[l]as prestaciones comprendidas en el segundo párrafo, del inciso b), del artículo 1° de la ley, tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43 de la misma norma.*

Para ello se consideró que *atento la naturaleza de las actividades en cuestión y teniendo en cuenta la estructura del gravamen, que está basada en el criterio de imposición exclusiva en el país de destino, para que los servicios salgan del territorio nacional sin incidencia en materia de imposición a los consumos que distorsione su precio, no basta con excluirlos como presupuesto de hecho sino que además debe contemplarse la devolución del tributo que haya incidido en la consecución de los mismos, plasmando de esta forma la verdadera figura económica que quiso reflejar el texto legal respecto de dichas operaciones, que constituyen sin lugar a dudas una exportación*³⁸⁵.

La previsión reglamentaria, por el peso de la realidad y quizás de cierto sano “lobby”³⁸⁶ corrige la decisión legislativa, si bien en forma ilegal pero favoreciendo la razonabilidad

³⁸⁰ Ob. Cit. Nota 294; art. 43, p. 1.

³⁸¹ Ob. Cit. Nota 294; art. 43, p. 2.

³⁸² ALIOTTA, Sabrina; Ob. Cit. Nota 321.

³⁸³ Por ejemplo, durante las discusiones en la Comisión de Presupuesto y Hacienda, el Dr. Daniel Calcetta manifestó que “Si no se introduce alguna aclaración en el proyecto, estos servicios no van a tener el cómputo de los créditos fiscales y esto va a desalentar el desarrollo de servicios en el país para su venta en el exterior”. Por su parte el diputado Sebastián manifestó que “Teniendo en cuenta lo que está sucediendo en el mundo y considerando las medidas que están tomando nuestros hermanos brasileños, creo que encarecer las exportaciones argentinas es algo que debería contemplarse”. Cfr. SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Nota 325.

³⁸⁴ Decreto 1082/1999 (B.O. 06/10/1999), art. 1, inc. b). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁸⁵ Ob. Cit. Nota 383; Considerandos, tercer párrafo.

³⁸⁶ SCHWARTZMAN, Daniel M.; Ob. Cit. Nota 325.

de la ley y los intereses del país y de los contribuyentes³⁸⁷.

Por consiguiente, los prestadores en el país de servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior –entre ellos las filiales o sucursales del país que, en virtud de un *acuerdo de nivel de servicios* actúen como prestadoras de los servicios de un CSC–, en las mismas condiciones que los exportadores de bienes, pueden:

(i) con relación el impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a tales prestaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, computarlo contra el impuesto adeudado en definitiva por sus operaciones gravadas; en la medida en que el mismo esté vinculado a la prestación y no hubiera sido ya utilizado;

(ii) con relación al remanente del saldo resultante de la compensación dispuesta en el párrafo anterior, solicitar: a) la acreditación contra otros impuestos nacionales, b) la devolución en efectivo, o c) la transferencia a terceros en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley 11.683;

(iii) sin perjuicio de lo cual, en los términos del Título II de la Resolución General 2000, la Administración Federal de Ingresos Públicos también admite su compensación con las obligaciones provenientes de la actuación del prestador en carácter de agente de retención o percepción del impuesto al valor agregado.

El “impuesto adeudado en definitiva” referido en el primer párrafo, es el que resulta de compensar los conceptos mencionados en el artículo 27 de la Ley 11.683 –retenciones, percepciones, y demás cantidades pagadas a cuenta del gravamen– contra el saldo a pagar proveniente de la diferencia entre débitos fiscales por operaciones en el mercado interno y créditos fiscales que le sean atribuibles, previo cómputo contra tales débitos —cuando corresponda— del saldo a favor reglado en el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen³⁸⁸.

A su vez, la determinación de “la medida en que el mismo esté vinculado a la prestación” puede ofrecer dificultades cuando las compras, locaciones y prestaciones de servicios que generan derecho al recupero, se encuentren relacionadas indirectamente con tales prestaciones. En tal caso debe procederse de la siguiente manera:

(i) El impuesto facturado proveniente de inversiones en bienes de uso se computa únicamente en función de la habilitación de dichos bienes y de su real afectación a los servicios prestados por el CSC en el período³⁸⁹, para lo cual necesariamente debe haberse producido la puesta en marcha³⁹⁰.

(ii) En los demás casos en que pueda establecerse la incorporación física de bienes o la apropiación directa de servicios, o cuando por la modalidad del proceso productivo se pueda efectuar la respectiva imputación, el importe del impuesto computable será el que resulte de considerar dicha incorporación o imputación³⁹¹.

³⁸⁷ VOLMAN, Mario; *Tratamiento del IVA en operaciones transfronterizas: intangibles y servicios internacionales*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXXIII, Julio de 2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. Más recientemente se ha considerado también que si bien el objetivo del Decreto Reglamentario es loable, se deberían haber reformado la Ley del IVA para contemplar este tratamiento. Cfr. COLEGIO DE GRADUADOS EN CUENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *XLIII Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 2013, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁸⁸ Resolución General (AFIP) 2000/2006; (B.O. 06/02/2006) y modificaciones. Disponible en Base de Datos Infoleg – Información Legislativa; Anexo V; Apartado B).

³⁸⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 7, y Anexo V, Apartado A, pág. 5

³⁹⁰ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 70/04, del 22/11/2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

³⁹¹ Ob. Cit. Nota 388, art. 7, y Anexo V, Apartado A, pág. 4

(iii) En los demás casos, el importe del impuesto computable resultará de multiplicar los referidos créditos por el coeficiente que resulte de dividir el monto de los servicios del CSC por el total de operaciones gravadas, exentas y no gravadas, acumuladas desde el inicio del ejercicio hasta el mes, inclusive, en que se efectuaron las operaciones que se declaran³⁹².

En este último supuesto, al determinarse el coeficiente correspondiente al último mes del ejercicio comercial considerado, deben ajustarse las estimaciones efectuadas durante el ejercicio comercial teniendo en cuenta a tal efecto los montos de los servicios prestados³⁹³.

Por su parte, la acreditación, devolución o transferencia del saldo remanente de la compensación proceden hasta el límite que surja de aplicar la alícuota del impuesto sobre el monto de los servicios prestados por el CSC en cada ejercicio fiscal, según establece el segundo párrafo del art. 43 de la ley del gravamen.

El Organismo Fiscal³⁹⁴ aclaró que a estos efectos, corresponde aplicar la alícuota general dispuesta en el primer párrafo del artículo 28 de la ley del gravamen, cualquiera sea la tasa a la que se hubiera facturado el impuesto al exportador y/o corresponda a los servicios exportados.

Sólo cuando pueda demostrarse fehacientemente que el importe del aludido límite, es inferior al monto del impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a los servicios del CSC, o a cualquier etapa en la consecución de las mismos, prestados en el período fiscal, debe considerarse aquel límite en reemplazo de los créditos fiscales facturados.³⁹⁵

Luego, el remanente del saldo resultante de la compensación dispuesta en el primer párrafo del citado artículo 43 originado en la aplicación del referido límite, podrá trasladarse a los períodos fiscales siguientes, teniendo en cuenta, para cada uno de ellos, el mencionado límite máximo aplicable³⁹⁶.

Solicitud de acreditación, devolución o transferencia I: procedimiento

La solicitud de acreditación, devolución o transferencia de los créditos fiscales vinculados a los servicios prestados por el CSC debe efectuarse observando las formalidades establecidas en la Resolución General 2000 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que a tal efecto establece el procedimiento a seguir.

Tal procedimiento se inicia a solicitud del prestador, quien se encuentra legitimado para efectuar una sola solicitud mensual –lo que no obsta la posibilidad de su rectificación posterior³⁹⁷ –, a partir del día 21 del mes siguiente al de su perfeccionamiento³⁹⁸, que en el caso de servicios internacionales se configura con la emisión de la respectiva factura³⁹⁹.

En el Dictamen 56/1995⁴⁰⁰ el Organismo Fiscal consideró que el plazo del cual dispone el contribuyente para el inicio del procedimiento coincide con el instituido por el art. 4023 del Código Civil –que establece la prescripción decenal– computado a partir de la

³⁹² Ob. Cit. Nota 388, art. 7, y Anexo V, Apartado A, párr. 1

³⁹³ Ob. Cit. Nota 388, art. 7, y Anexo V, Apartado A, párr. 2

³⁹⁴ Ob. Cit. Nota 388, art. 6, párr. 3.

³⁹⁵ Ob. Cit. Nota 299, art. 75, párr. 2.

³⁹⁶ Ob. Cit. Nota 299, art. 75, párr. 3.

³⁹⁷ Ob. Cit. Nota 388, art. 28, incs. b) y c).

³⁹⁸ Ob. Cit. Nota 388, art. 19, párr. 1.

³⁹⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 13, inc. c).

⁴⁰⁰ DGI; Dirección de Asesoría Legal (DAL); Dictamen 56/1995, del 14/11/1995. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

fecha en que se considera perfeccionada la exportación.

El procedimiento comienza mediante la presentación de la información requerida por el programa aplicativo denominado "IVA - SOLICITUD DE REINTEGRO DEL IMPUESTO FACTURADO - Versión 5.0"⁴⁰¹, el cual se puede transferir desde la página "web" del Organismo Fiscal (<http://www.afip.gov.ar>)⁴⁰².

En el mismo, los servicios prestados por el CSC deben informarse en pesos, aplicando el tipo de cambio comprador conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre de las operaciones del día en el cual se perfeccionó la prestación del servicio⁴⁰³. Asimismo, debe detallarse en forma individual el importe del impuesto que resulte de la factura o documento equivalente y de las notas de débito y de crédito referentes al mismo concepto⁴⁰⁴.

La presentación de la información producida mediante el mencionado programa aplicativo se efectúa por transferencia electrónica de datos a través de la citada página "web", conforme al procedimiento establecido en la Resolución General (AFIP) 1345, sus modificatorias y complementarias⁴⁰⁵.

Como constancia de la presentación realizada, el sistema emite el formulario 1016⁴⁰⁶.

Efectuada la transmisión referida, el solicitante debe concurrir a la dependencia a cuyo cargo se encuentre el control de sus obligaciones tributarias —excepto que el solicitante se encuentre comprendido en el artículo 2 de la Resolución General (AFIP) 718 y sus modificaciones, en cuyo caso debe observar lo dispuesto en dicha norma⁴⁰⁷— a fin de formalizar la presentación⁴⁰⁸.

A este efecto, debe presentar una nota en los términos de la Resolución General (AFIP) 1128⁴⁰⁹ aportando los elementos que se indican seguidamente:

a) Factura emitida vinculada a la exportación de servicio⁴¹⁰.

b) Contrato celebrado con el cliente del exterior en el cual conste el servicio prestado, debidamente traducido y legalizado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 del Decreto 1759/72, reglamentario de la Ley 19.549 y sus modificatorias⁴¹¹. No se

⁴⁰¹ Ob. Cit. Nota 388, art. 10, párr. 1.

⁴⁰² Ob. Cit. Nota 388, art. 10, párr. 2.

⁴⁰³ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IV, Apartado C, inc. b), párr. 2.

⁴⁰⁴ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IV, Apartado C, inc. a). Casal y otros señalan que el programa aplicativo obliga a cargar una por una todas las facturas, despachos de importación, créditos fiscales por contribuciones patronales, etc. cuya acreditación, devolución o transferencia se solicite, permitiendo la importación de tales datos y eliminando la posibilidad de informar por importes globales las facturas chicas o global por proveedor. Cfr. CASAL Alejandro; KONIG Patricia y RODRIGUEZ SPUCH, Ignacio; *Recupero de IVA de Exportación*; en MARCHEVSKY, Rubén Alberto; *Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2006; p. 1252.

⁴⁰⁵ Ob. Cit. Nota 388, art. 11, párr. 1. Esta norma establece un régimen especial de presentación de declaraciones juradas, correspondientes a las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, mediante la transferencia electrónica de datos a través de la página "web" del Organismo Fiscal, o por intermedio de las entidades homologadas a tales fines. Cfr. art. 1, Resolución General (AFIP) 1345/2002; (B.O. 01/10/2002) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁰⁶ Ob. Cit. Nota 388, art. 11, párr. 1.

⁴⁰⁷ Ob. Cit. Nota 388, art. 47. En virtud de la norma mencionada, el solicitante cuyo domicilio fiscal se encuentre comprendido en el ámbito territorial metropolitano de las Regiones Norte, Sur, Oeste, Centro, Microcentro y Palermo – excepto la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales– debe presentar todas las solicitudes de recupero en la Agencia Exportadores N° 068. Cfr. art. 2, Resolución General (AFIP) 718/1999; (B.O. 15/11/1999) y modificatoria. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁰⁸ Ob. Cit. Nota 388, art. 12, párr. 1.

⁴⁰⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 48. Esta norma establece los requisitos a los que deben ajustarse todas las presentaciones que se efectúen con el objeto de establecer comunicaciones escritas con la Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cfr. art. 1, Resolución General (AFIP) 1128/2001; (B.O. 09/11/2001) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴¹⁰ Ob. Cit. Nota 388, Anexo III, inc. a)

⁴¹¹ Ob. Cit. Nota 388, Anexo III, inc. b). La obra consulta hacía referencia al Decreto 1759/91, pero entendemos que debió hacer referencia al Decreto 1759/72 (texto ordenado por el Decreto 1883/91), cuyo art. 28 establece que los

requiere, legalización consular o apostillado de la Convención de la Haya dado que el referido documento instrumenta un acto comercial celebrado con un sujeto del exterior y no un documento expedido por autoridad o repartición pública extranjera⁴¹².

c) Un informe especial extendido por contador público independiente expidiéndose sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto solicitado⁴¹³ y dejando constancia de: (i) el procedimiento de auditoría utilizado, (ii) el ejercicio de la opción prevista en el Título II de la Resolución General 2000⁴¹⁴, y (iii) de ser el caso, los motivos de la rectificación⁴¹⁵; en todos los casos con firma autenticada por el consejo profesional o, en su caso, entidad en la que el profesional interviniente se encuentre matriculado⁴¹⁶.

e) Cuando se solicite la transferencia de créditos fiscales susceptibles de reintegro, una nota por cuadruplicado, según el modelo que consta en el Apartado A) del Anexo VIII de la Resolución General (AFIP) 2000, por cada cesionario a favor del cual se solicite la transferencia, suscripta por el cedente y con su firma autenticada por escribano público⁴¹⁷.

f) De ser el caso, una nota consignando los motivos por los cuales se excede el límite fijado en el mencionado artículo 43 de la ley del gravamen, con indicación de: (i) descripción de los servicios prestados por el CSC, (ii) precio neto de los mismos, (iii) fecha en la que se hayan perfeccionado, (iv) monto nominal del impuesto facturado atribuible a los mismos; (v) especificación del servicio: recurrente o estacional; (vi) precio, si lo hubiera, de los servicios prestados en los mercados nacionales e internacionales, (vii) margen de utilidad bruta, (viii) beneficios adicionales derivados de regímenes de estímulo o promoción, y (ix) apellido y nombres, denominación o razón social y domicilio del contratante del exterior⁴¹⁸.

g) Fotocopia del poder o documento equivalente vigente que acredite personería del firmante, exhibiendo para su cotejo el original respectivo⁴¹⁹.

h) Copia de la constancia de transmisión electrónica F 1016⁴²⁰.

i) El formulario de declaración jurada 404, generado por el respectivo programa aplicativo⁴²¹, en el que deberán consignarse indefectiblemente la siguiente información: (i) si existe o no vinculación económica con el/los proveedor/es; (ii) si el solicitante mantiene o no deudas impositivas, o de los recursos de la seguridad social; (iii) si se encuentra o no bajo el régimen de la Ley 24.402; y (iv) los datos del contador certificante del informe mencionado⁴²².

j) El correspondiente formulario de declaración jurada 798, requisito exigible sólo en

documentos expedidos por autoridad extranjera debe presentarse debidamente legalizados si así lo exigiere la autoridad administrativa, en tanto que los redactados en idioma extranjero deben acompañarse con su correspondiente traducción hecha por traductor matriculado. Cfr. art. 28, Decreto 1759/1972, reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo, texto ordenado por el Decreto 1883/1991 (B.O. 27/04/1972). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴¹² Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA; Acta del 21/11/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁴¹³ Ob. Cit. Nota 294, art. sin número incorporado a continuación del art. 43, párr. 2. Ob. Cit. Nota 388, art. 21, párr. 2 y art. 13, párr. 1, inc. c). Esta última norma dispone la aplicación de los procedimientos de auditoría dispuestos en la resolución emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas o, en su caso, por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los fines de la preparación del informe. Procedimientos de auditoría impositiva específicos se establecen en Ob. Cit. Nota 388, art. 21, párr. 1, art. 22 y Anexo VII.

⁴¹⁴ Ob. Cit. Nota 388, art. 21, párr. 2.

⁴¹⁵ Ob. Cit. Nota 388, art. 28, inc. a).

⁴¹⁶ Ob. Cit. Nota 388, art. 21, párr. 3.

⁴¹⁷ Ob. Cit. Nota 388, art. 31 y Anexo III, inc. d)

⁴¹⁸ Ob. Cit. Nota 388, art. 6 y Anexo IV, Apartado B, Punto I.

⁴¹⁹ Ob. Cit. Nota 388, Anexo III, inc. e)

⁴²⁰ Ob. Cit. Nota 388, art. 13, párr. 1, inc. a)

⁴²¹ Ob. Cit. Nota 388, art. 13, párr. 1, inc. b)

⁴²² Ob. Cit. Nota 388, Anexo III, inc. c)

caso de ejercicio de la opción que habilita el Título II de la Resolución General (AFIP) 2000, es decir, de compensación con obligaciones emergentes de la actuación del solicitante en carácter de agente de retención y/o percepción del impuesto al valor agregado⁴²³.

k) Un sobre conteniendo el soporte magnético de la información producida mediante el programa aplicativo, junto con el formulario 4006 de recepción diferida, requisito exigible sólo en caso de inoperatividad general del sistema de presentación de declaraciones juradas establecido en la Resolución General 1345⁴²⁴.

El monto cuya acreditación, devolución o transferencia se solicita deberá ser detráido de la declaración jurada del impuesto al valor agregado del mes en que se efectúe la presentación⁴²⁵.

De resultar aceptada la misma —incluida la integridad del archivo—, se entrega el duplicado sellado del formulario de declaración jurada N° 404 y un acuse de recibo, como constancia de recepción⁴²⁶, cuya fecha se considera fecha de presentación de la solicitud a todos los efectos⁴²⁷.

A continuación el solicitante deber informarse respecto del detalle de incumplimientos de presentación de declaraciones juradas vencidas y/o de la existencia deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales, a los efectos de la admisibilidad formal de la solicitud⁴²⁸.

A dicho fin debe ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página "web" del Organismo Fiscal y seleccionar la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones – Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias", registrando en el mencionado servicio informático su conformidad o no, respecto del detalle de incumplimientos exhibido y obteniendo la respectiva constancia⁴²⁹.

La solicitud se considera formalmente admisible desde la fecha de presentación de la solicitud, siempre que se hubiese cumplido con esta última obligación⁴³⁰. Si bien el tercer párrafo del art. 16 de la Resolución General (AFIP) 2000 concede al solicitante un plazo de SEIS (6) días hábiles administrativos desde la fecha de presentación para registrar su conformidad o no respecto del referido detalle, lo cierto es que la solicitud no se considera formalmente admisible hasta el cumplimiento de esta obligación⁴³¹.

Admitida formalmente la solicitud, el juez administrativo competente debe emitir una comunicación al solicitante informándole el monto autorizado, y consignando, de corresponder, los siguientes datos:

- a) El importe del impuesto facturado atribuible a la respectiva exportación.
- b) Monto de la compensación obligatoria de deudas propias por impuesto propio —acreditación en los términos del segundo párrafo del artículo 43 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones—.
- c) Monto de compensaciones autorizadas efectuadas mediante la utilización del formulario de declaración jurada N° 798 por deuda propia de impuesto propio.

⁴²³ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado B, y Nota Externa (AFIP) 3/2006 (B.O. 20/09/2006). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁴²⁴ Ob. Cit. Nota 388, art. 12, pár. 2 y art. 14, pár. 1

⁴²⁵ Ob. Cit. Nota 388, Anexo V, Apartado B), pár. 4.

⁴²⁶ Ob. Cit. Nota 388, art. 13, pár. 2.

⁴²⁷ Ob. Cit. Nota 388, art. 13, pár. 2.

⁴²⁸ Ob. Cit. Nota 388, art. 16, pár. 1.

⁴²⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 16, pár. 2.

⁴³⁰ Ob. Cit. Nota 388, art. 23, pár. 2.

⁴³¹ Ob. Cit. Nota 388, art. 16, pár. 4.

d) Monto de compensaciones autorizadas efectuadas mediante la utilización del formulario de declaración jurada N° 798 o practicadas de oficio en los términos del art. 28 de la Ley 11.683⁴³², por: (i) obligaciones emergentes de la responsabilidad del cumplimiento de la deuda ajena, y (ii) retenciones y/o percepciones del impuesto al valor agregado que habilita el Título II de la Resolución General (AFIP) 2000.

d) El importe de la devolución o, en su caso, la acreditación o transferencia autorizadas.

e) La fecha de admisibilidad formal⁴³³.

La comunicación al solicitante constituye un acto administrativo que, sin ser una resolución en los términos en que se considera legalmente a un pronunciamiento definitivo de juez administrativo, será considerada como constancia del trámite de recupero realizado⁴³⁴.

Según el art 25 de la Resolución General (AFIP) 2000, la emisión de la comunicación al solicitante debe efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos contados desde la fecha en que la solicitud interpuesta resulte formalmente admisible.

Sin embargo los arts. 4, 5 y 43 de la Resolución General (AFIP) 2000 establecen que la tramitación de las solicitudes formuladas por créditos fiscales vinculados a las actividades encuadradas en el segundo párrafo del inciso b) del art. 1 de la ley del gravamen, debe hacerse con arreglo al denominado *Régimen de reintegro del impuesto atribuible a operaciones de exportación sujeto a fiscalización*.

En virtud de este *Régimen*, el plazo establecido por el mencionado art. 25 no resulta de aplicación⁴³⁵, ya que en este caso la procedencia de las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia se determina *previa fiscalización, verificación del impuesto facturado y detección de inconsistencias como resultado de controles informáticos sistematizados*⁴³⁶.

Se trata de una discriminación carente de fundamento técnico⁴³⁷ –al menos el mismo no surge explícitamente de los considerandos de la Resolución General (AFIP) 2000– que perjudica a los contribuyentes que prestan servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior, como los que típicamente prestan los CSC establecidos en el país, y que debería ser críticamente revisada al momento de delinear cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina.

En el caso de devoluciones, el pago se efectúa mediante transferencia bancaria a través del Banco de la Nación Argentina, en la cuenta cuya Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) haya sido declarada por el solicitante en el marco de la Resolución General (AFIP) 2675⁴³⁸. Según el texto original del art. 27 de la Resolución General (AFIP)

⁴³² Esta norma faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos a compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente –en concepto de impuestos, multas firmes y accesorios–, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por el citado organismo y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Cfr. art. 28, Ley 11.683, texto ordenado por el Decreto 821/1998 (B.O. 20/07/1998) y modificaciones. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

⁴³³ Ob. Cit. Nota 388, art. 26.

⁴³⁴ STERNBERG, Alfredo R.; *El tratamiento de las exportaciones en el sistema tributario interno. Incentivos, exenciones y devoluciones*; en *Práctica Profesional* 01/10/2004, 4. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁴³⁵ Ob. Cit. Nota 388, Anexo XII, Apartado B).

⁴³⁶ Ob. Cit. Nota 388, Anexo XII, Apartado C).

⁴³⁷ COLEGIO DE GRADUADOS EN CUENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *XLIII Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 2013, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁴³⁸ En virtud de esta norma, como como requisito previo imprescindible para el cobro de sus acreencias en concepto de devoluciones, reintegros, reembolsos y demás regimenes de restitución de fondos, los contribuyentes, responsables y

2000, debe hacerse efectivo dentro de los CINCO (5) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de emisión de la comunicación indicada precedentemente.

Sin embargo, recientemente la Resolución General (AFIP) 3397⁴³⁹ reformó ese texto incorporando como condición, que el solicitante *no registre deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto relativas a sus obligaciones impositivas y/o previsionales y/o aduaneras, a la fecha en que corresponda dicha efectivización*⁴⁴⁰.

Del texto reformado no surge claramente si la referida inexistencia de deudas es condición para la procedencia del pago o para su efectivización en el plazo mencionado. Respecto de lo primero, la reforma no estableció vías recursivas, y respecto de lo segundo, tampoco estableció un plazo alternativo.

Según sus fundamentos, la modificación mencionada respondió a la necesidad de *intensificar las acciones de fiscalización sobre aquellos sujetos que posean deudas líquidas y exigibles por cualquier concepto, a favor de esta Administración Federal, relativas a sus obligaciones impositivas, previsionales y/o aduaneras*⁴⁴¹.

Si bien el fin de la norma es deseable, el medio seleccionado parece inadecuado si se tiene en cuenta que –como se mencionó– la determinación de la procedencia de la solicitud se determina previa verificación y fiscalización del impuesto solicitado; al tiempo que –como se mencionará más adelante– el Organismo Fiscal cuenta con la facultad de (i) supeditar la admisibilidad formal de la solicitud a que el solicitante reconozca la materialidad de los incumplimientos detectados al momento de su interposición, y (ii) detraer del monto solicitado las sumas adeudadas por tales incumplimientos y por cualquier otro que hubiera sido detectado por el Organismo.

Quizá en la hipótesis de existencia de deuda, le convenga al solicitante requerir un cambio en la forma de efectivización, lo cual puede hacer utilizando el servicio de clave fiscal de la página "web" del Organismo Fiscal y seleccionando la opción denominada "Recupero de IVA por Exportaciones – Realizar cambios de destino"⁴⁴².

En caso de ejercicio de la opción que habilita el Título II de la Resolución General (AFIP) 2000 –compensación con obligaciones emergentes de la actuación del solicitante en carácter de agente de retención y/o percepción del impuesto al valor agregado– debe tenerse en cuenta que los importes de las retenciones practicadas y/o percepciones efectuadas, se imputan contra los montos de las solicitudes de reintegro que se interpongan en el mismo período fiscal en que operó el vencimiento para efectuar el ingreso de las mismas⁴⁴³. Por tal razón, el solicitante debe efectuar la compensación de la siguiente manera:

(i) Si el importe de las mencionadas retenciones y/o percepciones resulte superior al monto por el cual se efectúa la solicitud, se ingresa la diferencia resultante, en la forma y condiciones establecidas por este organismo, dejándose constancia en el formulario de declaración jurada N° 404 de la suma imputable a la o las operaciones compensadas informadas⁴⁴⁴.

administrados, deben declarar una Clave Bancaria Uniforme (C.B.U.) ante la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cfr. art. 1, Resolución General (AFIP) 2675/2009; (B.O. 14/09/2009) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴³⁹ Resolución General (AFIP) 3397/2012; (B.O. 29/10/2012). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁴⁰ Ob. Cit. Nota 388, art. 27.

⁴⁴¹ Ob. Cit. Nota 439, Considerandos, párr. 2.

⁴⁴² Ob. Cit. Nota 388, art. 28, inc. a).

⁴⁴³ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado A, inc. a), párr. 1.

⁴⁴⁴ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado A, inc. b), pto. 1.

(ii) Si el importe de las retenciones y/o percepciones resulte inferior o igual al monto por el cual se efectúa la solicitud, corresponderá indicar en el formulario de declaración jurada N° 404 dicho importe⁴⁴⁵.

A su vez, si en el curso de un período fiscal el vencimiento para efectuar el ingreso de las retenciones y/o percepciones practicadas opera con anterioridad a la solicitud de reintegro que se interponga en el mismo período, el solicitante en lugar de efectivizar el mencionado ingreso⁴⁴⁶, está obligado a informar al Organismo Fiscal la compensación realizada mediante nota presentada dentro del plazo de vencimiento fijado para el ingreso de las sumas retenidas y/o percibidas que fueron objeto de compensación⁴⁴⁷.

Si luego el contribuyente no interpone la mencionada solicitud de reintegro en el curso del respectivo período fiscal, debe ingresar dentro de los TRES (3) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la finalización del dicho período, las sumas retenidas y/o percibidas, con más los intereses resarcitorios devengados que resulten procedentes⁴⁴⁸.

Solicitud de acreditación, devolución o transferencia II: recursos

La Resolución General (AFIP) 2000 también establece los pasos a seguir por el solicitante ante la detección de errores, inexactitudes, insuficiencias, inconsistencias o incluso incumplimientos de su parte, como consecuencia de los controles que la Administración Federal de Ingresos Públicos realiza en las distintas instancias del procedimiento.

Por ejemplo, si la carga de los datos en el programa aplicativo contiene errores o inconsistencias, o se efectúa en un programa distinto, se prevé el rechazo automático de la presentación y la generación de la respectiva constancia⁴⁴⁹. En cambio, si el inconveniente se presenta en la remisión electrónica de tales datos, se permite al solicitante concurrir a la dependencia correspondiente a fin de realizar la transmisión del mismo⁴⁵⁰.

Debe tenerse en cuenta que, luego de haber efectuado la transmisión, el solicitante puede ingresar mediante el servicio de clave fiscal en la página "web" del Organismo Fiscal y seleccionar la opción denominada "Recupero de IVA por exportaciones – Integridad del archivo transmitido" para verificar si la información transmitida ha superado o no los controles de integridad por parte de ese organismo⁴⁵¹.

Si en esta instancia se comprueba la falta de integridad de los datos transmitidos: (i) en el plazo de UN (1) día contado a partir de la fecha de presentación de la solicitud debe efectuarse una nueva transmisión; y (ii) dentro de los DOS (2) días hábiles administrativos subsiguientes, debe formalizarse la presentación del nuevo formulario de declaración jurada 404 y de la copia de la nueva constancia de transmisión F. 1016 en la dependencia⁴⁵². En caso de incumplimiento de los plazos referidos, debe presentarse una nueva solicitud con idéntica secuencia y formalizarse una nueva presentación⁴⁵³.

En cambio, si la falta de integridad o insuficiencia se refiere a los elementos

⁴⁴⁵ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado A, inc. b), pto. 2.

⁴⁴⁶ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado A, inc. a), pág. 2.

⁴⁴⁷ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado A, inc. c), pág. 1

⁴⁴⁸ Ob. Cit. Nota 388, Anexo IX, Apartado A, inc. c), pág. 2

⁴⁴⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 11, pág. 2.

⁴⁵⁰ Ob. Cit. Nota 388, art. 11, pág. 3.

⁴⁵¹ Ob. Cit. Nota 388, art. 11, pág. 4.

⁴⁵² Ob. Cit. Nota 388, art. 15, pág. 1.

⁴⁵³ Ob. Cit. Nota 388, art. 15, pág. 2.

documentales, dentro de los SEIS (6) días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la presentación de los mismos en la dependencia, el juez administrativo puede requerir que se subsanen las omisiones o inconsistencias observadas, otorgando al solicitante un plazo no inferior a CINCO (5) días hábiles administrativos, bajo apercibimiento de disponerse el archivo de las actuaciones en caso de incumplimiento⁴⁵⁴.

También debe tenerse en cuenta que prestar conformidad al detalle de incumplimientos obligaciones tributarias –cuya registración es condición de admisibilidad formal de la solicitud– implica para el solicitante el reconocimiento de las obligaciones formales incumplidas y de la deuda registrada en las bases de datos del Organismo Fiscal⁴⁵⁵.

En tal sentido, el solicitante puede concurrir a la dependencia a efectos de realizar los reclamos pertinentes, dentro de los DOS (2) días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de la fecha de la constancia emitida por el servicio "Detalle de incumplimientos de obligaciones tributarias"⁴⁵⁶. Allí se tramitará el reclamo con la respectiva constancia de disconformidad y, en respuesta al mismo se emitirá una constancia del nuevo detalle de incumplimientos, que deberá ser consultado por el solicitante dentro de los DOS (2) días hábiles administrativos inmediatos siguientes al de su reclamo ante la dependencia⁴⁵⁷. Incumplidos los plazos mencionados y mientras el solicitante no proceda del modo indicado, se suspende la tramitación de la solicitud, sin devengamiento de intereses a su favor⁴⁵⁸.

Asimismo, según el art. 45 de la Resolución General (AFIP) 2000 y como condición previa a la devolución y/o transferencia del monto que resulte procedente, los responsables deben (i) tener cumplida la presentación de todas las declaraciones juradas vencidas por cualquier concepto, relacionadas con sus obligaciones impositivas y/o previsionales⁴⁵⁹, y (ii) cancelar las deudas por aportes y contribuciones con destino al Sistema Unico de Seguridad Social⁴⁶⁰.

En particular, si la presentación se formaliza en el primer mes inmediato subsiguiente al del perfeccionamiento del servicio, debe haberse presentado la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal de dicho perfeccionamiento⁴⁶¹. Cuando la presentación se formalice con posterioridad, también deben hallarse presentadas las declaraciones juradas vencidas, inclusive la correspondiente al mes anterior al de la interposición de la solicitud⁴⁶².

En este aspecto, también cobran relevancia los incisos c) y d) del Apartado A) del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2000, en cuanto respectivamente requieren por parte del solicitante: (i) el cumplimiento de las normas que regulan los regímenes de retención del impuesto al valor agregado vigentes a la fecha de interposición de la solicitud, (ii) el ingreso de las retenciones practicadas en la primera quincena de cada mes con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud, (iii) la presentación e ingreso del saldo resultante de la declaración jurada del Sistema de Control de Retenciones (SI.CO.RE.) establecido por la Resolución General (AFIP) 2233, hasta el sexto día hábil del mes de presentación de la solicitud.

De allí entonces que, si en cualquier instancia del procedimiento se detecta algún

⁴⁵⁴ Ob. Cit. Nota 388, art. 23, párr. 1.

⁴⁵⁵ Ob. Cit. Nota 388, art. 17, párr. 1.

⁴⁵⁶ Ob. Cit. Nota 388, art. 17, párr. 2.

⁴⁵⁷ Ob. Cit. Nota 388, art. 18, párr. 1.

⁴⁵⁸ Ob. Cit. Nota 388, art. 18, párr. 2.

⁴⁵⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 45, párr. 1, inc. a).

⁴⁶⁰ Ob. Cit. Nota 388, art. 45, párr. 1, inc. b).

⁴⁶¹ Ob. Cit. Nota 388, art. 19, párr. 1.

⁴⁶² Ob. Cit. Nota 388, art. 19, párr. 2.

incumplimiento a las obligaciones mencionadas, juez administrativo puede requerir su subsanación en un plazo no inferior a CINCO (5) días hábiles administrativos, bajo apercibimiento de disponerse el archivo de las actuaciones⁴⁶³.

Por su parte, el solicitante puede –por nota– desistir total o parcialmente de la presentación efectuada. Si lo hace en forma parcial, sin embargo, el desistimiento procederá en la medida que la cantidad de comprobantes desistidos no exceda de CINCUENTA (50) y siempre que el monto desistido sea inferior al CINCO POR CIENTO (5%) del monto vinculado⁴⁶⁴.

Como característica saliente del procedimiento, la Administración Fiscal de Ingresos Públicos instrumentó un régimen de detracción total o parcial, del impuesto solicitado para su devolución, acreditación o transferencia, de sumas originadas en presuntos incumplimientos por parte del solicitante.

En efecto, de conformidad con los arts. 16, 24 y 25 de la Resolución General (AFIP) 2000, el juez administrativo procederá a detraer los montos correspondientes de los importes consignados en la solicitud, cuando el informe especial sobre la razonabilidad y legitimidad del impuesto solicitado contenga conceptos y montos observados que hayan motivado una opinión con salvedades, como también cuando surjan inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados, a partir de los cuales se observen situaciones donde:

- (i) Los agentes de retención hayan omitido actuar en tal carácter respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el crédito fiscal de la solicitud presentada⁴⁶⁵.
- (ii) Los proveedores informados no se encuentren inscriptos como responsables del impuesto al valor agregado, a la fecha de emisión del comprobante.
- (iii) Los proveedores informados integren la base de contribuyentes no confiables.
- (iv) Se compruebe la falta de verosimilitud de las facturas o documentos equivalentes que respaldan el pedido.
- (v) No se haya dado cumplimiento a las obligaciones tributarias respecto de los créditos fiscales vinculados.
- (vi) Se haya prestado conformidad al detalle de los incumplimientos exhibido en el correspondiente servicio de clave fiscal en la página "web" del Organismo Fiscal.

Según el art. 32 de la misma norma, cuando proceda la detracción parcial de los créditos imputados en las solicitudes, dicha detracción operará en el siguiente orden: a) contra la devolución, b) contra las transferencias, c) contra las acreditaciones, d) contra las compensaciones, y e) contra el excedente trasladable a futuras presentaciones.

El juez administrativo, en la comunicación en donde informe al solicitante el monto autorizado, debe consignar también, el monto de las detracciones que resulten procedentes⁴⁶⁶, con indicación de los fundamentos que las avalan⁴⁶⁷ y del excedente

⁴⁶³ Ob. Cit. Nota 388, art. 45, párr. 3.

⁴⁶⁴ Ob. Cit. Nota 388, art. 46.

⁴⁶⁵ A efectos de posibilitar un adecuado proceso de la información y evitar inconsistencias, el solicitante está obligado a informar en el Sistema de Control de Retenciones (SICORE) los créditos vinculados objeto de la retención por los regímenes correspondientes. Cfr. Ob. Cit. Nota 388, art. 24, párr. 1, inc. a, *in fine*.

⁴⁶⁶ Ob. Cit. Nota 388, art. 25.

⁴⁶⁷ Ob. Cit. Nota 388, art. 26, inc. b).

aprobado⁴⁶⁸.

Contra dichas detracciones el solicitante puede: (i) interponer el recurso previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones; o bien (ii) interponer una nota en disconformidad, ante el juez administrativo interviniente, dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos inmediatos siguientes a la fecha de notificación de la comunicación⁴⁶⁹.

La última vía está habilitada al solicitante sólo si la cantidad de comprobantes no excede de CINCUENTA (50) y en la medida en que el monto vinculado sujeto a análisis sea inferior al CINCO POR CIENTO (5%) de la solicitud⁴⁷⁰.

En tal caso, La decisión que se notifique respecto de la disconformidad interpuesta puede ser recurrida con arreglo a lo previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la Ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones⁴⁷¹.

Finalmente la ley del gravamen⁴⁷² concede al Fisco la facultad de impugnar las acreditaciones, devoluciones y transferencias autorizadas al contribuyente cuando, a raíz del ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación, compruebe la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que originó las aludidas acreditaciones, devoluciones o transferencias.

En este aspecto cabe recordar que las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia interpuestas por contribuyentes que prestan en el país servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior –como los que típicamente prestan los CSC establecidos en el país– se determinan *previa fiscalización y verificación* del impuesto.

Es decir que a la referida instancia de verificación y fiscalización *a priori* se suma una nueva instancia de verificación y fiscalización *a posteriori*, en perjuicio de la necesaria certeza que debe imperar en la relación fisco-contribuyente.

En cambio, lo único cierto es que el Organismo Fiscal cuenta, para el ejercicio de esta facultad *a posteriori*, de un plazo CINCO (5) años contados desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que los hubiera tenido lugar la acreditación, devolución o transferencia⁴⁷³.

En este aspecto cobra relevancia lo establecido por el art. 9 y por el Apartado D) del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2000, en cuanto obligan al solicitante a hacer constar en el cuerpo de la factura original o documento equivalente –en el que consta el impuesto solicitado para su acreditación, devolución o transferencia– los siguientes datos: (i) monto del crédito computable en la solicitud correspondiente, y (ii) mes y año de la solicitud del punto anterior.

El propósito de esta obligación es evitar que el impuesto documentado en un comprobante sea solicitado más de una vez para su acreditación devolución o transferencia⁴⁷⁴ y también puede ser cumplida⁴⁷⁵ mediante la utilización de un registro

⁴⁶⁸ Ob. Cit. Nota 388, art. 26, inc. c).

⁴⁶⁹ Ob. Cit. Nota 388, art. 24, párr. 2.

⁴⁷⁰ Ob. Cit. Nota 388, art. 24, párr. 3.

⁴⁷¹ Nota Externa (AFIP) 3/2006 (B.O. 20/09/2006). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁴⁷² Ob. Cit. Nota 294, art. sin número incorporado a continuación del art. 43 por el inc, b) del art. 1 del Decreto 959/2001.

⁴⁷³ Ob. Cit. Nota 432, art. 56, inc. c).

⁴⁷⁴ CASAL Alejandro; KONIG Patricia y RODRIGUEZ SPUCH, Ignacio; *Recupero de IVA de Exportación*; en MARCHEVSKY, Rubén Alberto; *Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2006; p. 1257.

⁴⁷⁵ El ejercicio de esta opción debe informarse al Organismo Fiscal mediante nota presentada con UN (1) mes de anticipación al momento de habilitación del referido registro. Esta alternativa debe ser mantenida, como mínimo, por el

emitido mensualmente a través de sistemas computarizados conteniendo, además de los datos mencionados respecto de cada comprobante, determinados datos del proveedor y de la operación⁴⁷⁶. Dicho registro debe conservarse en archivo a disposición del organismo del Organismo Fiscal para cuando éste así lo requiera.

En el mismo sentido, cobran especial relevancia los requisitos establecidos en los dos primeros incisos del Apartado A) del Anexo IV de la Resolución General (AFIP) 2000, en cuanto exigen que, con anterioridad a la interposición de la correspondiente solicitud, se encuentren cumplidas respecto del impuesto al valor agregado facturado, las obligaciones dispuestas por: (i) el artículo 41 de la Resolución General (AFIP) 100, y (ii) la Ley 25.345 y sus modificatorias y, en lo que corresponda, la Resolución General (AFIP) 1547 y su modificatoria.

El referido plexo normativo supedita el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el contribuyente a que los comprobantes emitidos para su documentación: (i) contengan determinados datos⁴⁷⁷; y (ii) se cancelen mediante la utilización de determinados medios de pago⁴⁷⁸.

De ello se infiere que, ante el incumplimiento de las condiciones mencionadas, con relación a comprobantes respecto de los cuales se hubiera solicitado la acreditación, devolución o transferencia del impuesto que consta en los mismos, el Organismo Fiscal se encontraría habilitado para impugnar la acreditación, devolución o transferencia que, en relación a dichas solicitudes, hubiere autorizado al solicitante.

No obstante ello, debe hacerse notar la siguiente diferencia. Los comprobantes que no cumplan con la primera condición, igualmente son aptos para sustentar una solicitud de acreditación, devolución o transferencia si el solicitante, a requerimiento del Fisco, logra acreditar la veracidad de las operaciones⁴⁷⁹, no así en el caso de comprobantes que no cumplan la segunda condición⁴⁸⁰.

A su vez Miani y Do Nizza⁴⁸¹ llaman la atención sobre la existencia de una postura jurisprudencial –tanto en sede administrativa como judicial– que interpreta que, más allá de los medios probatorios arrojados a fin de acreditar la veracidad de las operaciones, el solicitante no tiene derecho al cómputo o al reintegro del crédito fiscal si los importes que le fueron facturados en concepto de impuesto no ingresaron a las arcas del Estado.

En este último aspecto adquiere trascendencia lo decidido por la Corte Suprema de

término de UN (1) año. Asimismo, cuando se desista del uso del registro, deberá procederse en forma análoga informando dicha renuncia con UN (1) mes de antelación. Cfr. Ob. Cit. Nota 388, Anexo IV, Apartado D).

⁴⁷⁶ El mencionado registro debe contener: (i) apellido y nombres, denominación o razón social; (ii) Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), (iii) tipo y número de factura o documento equivalente, y (iv) monto del impuesto al valor agregado, consignado en el mismo. La información debe estar ordenada por proveedor y, respecto de cada uno de ellos, por número de factura o documento equivalente. Cfr. Ob. Cit. Nota 388, Anexo IV, Apartado D).

⁴⁷⁷ Tales datos son, (i) respecto del emisor: apellido y nombres o razón social, domicilio comercial, categorización respecto del impuesto al valor agregado, Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.); y (ii) respecto del comprobante: fecha de emisión, número de comprobante, y Código de Autorización de Impresión (C.A.I.) con su fecha de vencimiento. Dentro de esta última categoría quedan comprendidos los comprobantes emitidos una vez vencido el plazo de validez de su respectivo C.A.I. Cfr. art. 41, Resolución General (AFIP) 100/1998; (B.O. 15/03/1998) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁷⁸ Tales medios de pago son: (i) depósitos en cuentas de entidades financieras, (ii) giros o transferencias bancarias, (iii) cheques o cheques cancelatorios, (iv) tarjeta de crédito, compra o débito, (v) factura de crédito y (vi) otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL. Cfr. art. 2, Ley 25.345 (B.O. 17/11/2000), y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁷⁹ Ob. Cit. Nota 477, art. 41, párr. 3.

⁴⁸⁰ Ob. Cit. Nota 478, art. 2 *in fine*.

⁴⁸¹ MIANI, Gastón Armando y DO NIZZA, Ana Inés; *El contribuyente no tiene la obligación de fiscalizar a su proveedor: importante fallo del Alto Tribunal*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 13/03/2012. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; y los antecedentes allí citados.

Justicia de la Nación en el precedente "*Bildown*"⁴⁸² en el que se negó la existencia de precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del impuesto al valor agregado del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

Para así decidir, la Corte –compartiendo los fundamentos vertidos en el dictamen del procurador general– entendió que suponer lo contrario conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, también sin ley que así lo autorice.

En cuanto a las vías recursivas a disposición del solicitante contra actos por los que se impugnan las sumas acreditadas, devueltas o transferidas, se ha discutido intensamente la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación en la materia, por la vía del recurso de apelación previsto en los arts. 76 y 159 de la Ley 11.683.

En este sentido, cabe traer a consideración el precedente plenario "*Curtiembre Fontela y Cía. S. A.*"⁴⁸³ en el que se discutía si el Tribunal Fiscal de la Nación era competente para entender en los recursos de apelación deducidos respecto de actos de la AFIP-DGI por los que se reclaman sumas reintegradas pretendidamente en exceso a los responsables, en el marco de lo dispuesto por el Título II de la Resolución General (AFIP) 65, antecedente de la actual Resolución General (AFIP) 2000.

En esa ocasión los miembros del Tribunal Fiscal de la Nación acordaron por mayoría establecer la siguiente doctrina legal "*El Tribunal Fiscal de la Nación no es competente para entender en los recursos de apelación deducidos respecto de actos de la AFIP - DGI por los que se reclaman sumas reintegradas pretendidamente en exceso a los responsables*".

A su turno, la Alzada revocó ese fallo plenario, por considerar aplicable al caso en cuestión, la doctrina emanada del precedente "*Algora*"⁴⁸⁴, en el entendimiento que tales actos se comportaban como verdaderas revisiones administrativas del contenido material de la obligación tributaria declarada por solicitante, siendo por ende revisables en sede del Tribunal Fiscal de la Nación.

⁴⁸² Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* "Bildown SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario", fallo del 27 de Diciembre del 2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁴⁸³ Tribunal Fiscal de la Nación, en pleno *in re* "Curtiembre Fontela y Cía. S. A.", fallo del 20 de Septiembre de 2000. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁴⁸⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala V, *in re* "Algora Comercial e Industrial S.C.A. c. Dirección General Impositiva", fallo del 10 de Marzo de 1997. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

IV – TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

(Continuación: Otros impuestos nacionales)

Los activos atribuibles a los CSC frente al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Atendiendo al carácter complementario⁴⁸⁵ que reviste el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta respecto del Impuesto a las Ganancias, la cuestión del carácter subjetivo de los CSC establecidos en el país, se replantea en relación a este gravamen.

En este sentido, cabe traer a consideración dos normas específicas de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta⁴⁸⁶. En primer lugar, el inciso a) del artículo 2, de acuerdo con el cual son sujetos pasivos del impuesto *las sociedades domiciliadas en el país*, desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato.

Por consiguiente, será sujeto pasivo del gravamen la *filial* establecida en el país que haya suscripto el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* como prestadora de los servicios del CSC, siéndole atribuibles –a los fines del gravamen– todos los activos que tengan como origen, o sean consecuencia de la operación del CSC.

En segundo lugar, cabe considerar el inciso h del artículo 2 de la referida ley, de acuerdo con el cual, son sujetos pasivos del impuesto *[l]os establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia [...] ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, [...] ubicados en el exterior [...].*

Según el segundo párrafo de esta norma, constituyen “*establecimientos estables*” a los fines de la ley del gravamen, *los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia [...] ideal, [...] un patrimonio de afectación o una explotación [...] desarrolle, total o parcialmente, su actividad [...].*

Finalmente, el tercer párrafo de la referida norma considera incluidas en el inciso en cuestión a las sucursales.

En otras palabras, mientras que el inciso a) del artículo 2 de la ley del gravamen incluye a las *filiales*, el inciso h) de la misma norma incluye a las *sucursales* establecidas en el país pertenecientes a sujetos residentes en el exterior.

Por consiguiente, será sujeto pasivo del gravamen, también, la *sucursal* establecida en el país que haya suscripto el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* como prestadora de los servicios del CSC, siéndole atribuibles –a los fines del gravamen– todos los

⁴⁸⁵ Desde su instauración el problema de la *naturaleza del gravamen* –en cuanto a si se trata de un impuesto patrimonial o de uno complementario del impuesto a las ganancias– suscitó controversias tanto en doctrina como en jurisprudencia. Una síntesis de las posiciones en favor de una y otra tesis puede consultarse en GEBHARDT, Jorge; *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2009, p. 23-34. Actualmente la cuestión ha sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al pronunciarse en favor de la tesis de la complementariedad en el precedente “*Hermitage S.A.*”. Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Hermitage S.A. c. Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos- Título 5 - ley 25.063”, fallo del 15 de Junio de 2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁴⁸⁶ Texto aprobado por el art. 6, Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998), con la insistencia de los artículos observados (B.O. 02/08/1999) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

activos que tengan como origen, o sean consecuencia de la operación del CSC.

En este gravamen se re-edita también la cuestión de si la coexistencia de dos actividades (la propia de la sucursal y la del CSC) en un mismo domicilio, puede originar la existencia de dos establecimientos estables, dando lugar con ello a la configuración del CSC como un *sujeto pasivo diferenciado de la respectiva sucursal*, incluido también en el inciso h) del artículo 2 de la ley del gravamen.

En este sentido, una interpretación que tenga especialmente en consideración el carácter complementario del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta respecto del Impuesto a las Ganancias, lleva a concluir que, si el establecimiento de un CSC en el país no origina un establecimiento estable *nuevo* en los términos del inciso b) del artículo 69 del segundo, tampoco puede originar un establecimiento estable *nuevo* en los términos del inciso h) del artículo 2 del primero.

La conclusión anterior no se ve desvirtuada por el hecho de que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a diferencia del Impuesto a las Ganancias, *sí* contiene una definición del concepto de “*establecimiento estable*” que, en particular, comprende el mantenimiento de un lugar de negocios con vistas al desarrollo de actividades *que tengan carácter preparatorio o auxiliar* para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación a la que pertenecen⁴⁸⁷.

Como se mencionó, en la generalidad de los casos, la actividad de los CSC establecidos en el país, revestirá “carácter auxiliar o preparatorio”. Sin embargo, al tratar la cuestión en relación al Impuesto a las Ganancias, debe recordarse que no fue éste carácter de la actividad del CSC lo relevante a los fines de la conclusión inferida, sino, en cambio, la existencia de *coherencia comercial y geográfica*.

De acuerdo con este último argumento, el hecho que una sucursal del país sume a su actividad comercial o productiva, la actividad del CSC no quita coherencia comercial ni geográfica a la operación de la sucursal, ya que: (i) la coherencia geográfica se ve asegurada por el hecho que ambas actividades (la propia de la sucursal y la del CSC) son desarrolladas en un mismo domicilio; y (ii) la coherencia comercial está determinada por la consistencia interna que guardan ambas actividades, que en definitiva se encaminan hacia la consecución de los mismos fines.

Desde este punto de vista, el establecimiento de un CSC en el país tampoco origina un establecimiento estable *nuevo* en los términos del inciso h) del artículo 2 de la ley del gravamen, lo que conduce a descartar que dicho CSC pueda erigirse en un sujeto del impuesto.

Las transacciones financieras de los CSC frente al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente

De acuerdo con el punto 2.1 de la Comunicación “A” 5264 del Banco Central de la República Argentina⁴⁸⁸, los ingresos percibidos en moneda extranjera por la exportación de servicios deben ser ingresados por el mercado local de cambios en un plazo no mayor a los 15 (quince) días hábiles a partir de la fecha de su percepción en el exterior o en el país, o de su acreditación en cuentas del exterior.

Por su parte, según el punto 2.9 de la misma norma, luego de la modificación introducida por la Comunicación “A” 5295 del citado organismo⁴⁸⁹, el producido de la

⁴⁸⁷ Ob. Cit. Nota 486, art. 2, inc. h), pág. 3.

⁴⁸⁸ Comunicación “A” (BCRA) 5264; (B.O. 01/02/2012). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴⁸⁹ Comunicación “A” (BCRA) 5295; (B.O. 09/04/2012). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

liquidación de cambio por ingresos que correspondan a servicios debe ser acreditado en una cuenta a la vista a nombre del cliente en una entidad financiera local.

El cumplimiento de las normas citadas, en relación a los servicios prestados por los CSC establecidos en Argentina, supone un costo impositivo a la luz del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente, de aplicación sobre *[...] los créditos [...] efectuados en cuentas —cualquiera sea su naturaleza— abiertas en las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras*⁴⁹⁰.

Cabe recordar que si bien el impuesto se halla a cargo del titular de las referidas cuentas bancarias⁴⁹¹, las mencionadas entidades están obligadas a actuar como agentes de percepción y liquidación⁴⁹², en el momento de efectuarse el crédito en la respectiva cuenta⁴⁹³, aplicando la alícuota del 6%⁴⁹⁴ sobre el importe bruto del crédito, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes⁴⁹⁵.

También cabe recordar que el texto del gravamen sancionado por el Congreso de la Nación delega en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de establecer exenciones totales o parciales del gravamen en cuestión, en aquellos casos en que lo estime pertinente⁴⁹⁶.

En ejercicio de las tales facultades, a través del Decreto 503/2001 el Poder Ejecutivo Nacional modificó la Reglamentación del Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente Bancaria⁴⁹⁷, declarando exentos del gravamen *[...] los créditos en cuenta corriente originados en la acreditación de [...] cualquier [...] instrumento de pago que cancele el producido de la exportación*⁴⁹⁸.

La modificación respondió al objetivo declarado de evitar toda incidencia del gravamen que pudiera afectar los niveles de competitividad de las exportaciones⁴⁹⁹, pero suscita dudas en torno a si la exención comprende, también, a las exportaciones de servicios.

La doctrina no parece haberse pronunciado directamente sobre la cuestión, aunque sí lo ha hecho de manera indirecta, en relación a una exclusión de objeto existente en la Reglamentación, referida a giros y transferencias de fondos, efectuados en moneda extranjera, emitidos desde el exterior, y relacionados con operaciones de exportación⁵⁰⁰.

En efecto, en relación a dicha exclusión, Lobera⁵⁰¹ ha interpretado que la expresión “operaciones de exportación” comprende también a las exportaciones de servicios, en el entendimiento que la norma no especifica ni condiciona su alcance a ningún tipo de exportación en particular, y de acuerdo con una conocida pauta hermenéutica, cuando la ley no distingue, no debe hacerlo el intérprete (*ubi lex non distinguit nec nos*

⁴⁹⁰ Ley 25.413 (B.O. 26/03/2001), y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*; art. 1, párr. 1, inc. a).

⁴⁹¹ Ob. Cit. Nota 490, art. 1, párr. 4.

⁴⁹² Ob. Cit. Nota 490, art. 1, párr. 5.

⁴⁹³ Ob. Cit. Nota 490, art. 1, párr. 6.

⁴⁹⁴ Ob. Cit. Nota 490, art. 1, párr. 1.

⁴⁹⁵ Ob. Cit. Nota 490, art. 1, párr. 6.

⁴⁹⁶ Ob. Cit. Nota 490, art. 2, párr. 3.

⁴⁹⁷ Decreto 380/2001 (B.O. 30/03/2001) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*; Anexo aprobado por el art. 1.

⁴⁹⁸ Ob. Cit. Nota 497, art. 10, inc. l).

⁴⁹⁹ Cfr. Decreto 503/2001 (B.O. 02/05/2001). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*, Considerandos, quinto párrafo.

⁵⁰⁰ Ob. Cit. Nota 497, art. 3, inc. d), ap 2.

⁵⁰¹ LOBERA, Elizabeth; *Consultas de orientación profesional. Impuesto sobre los débitos y créditos en las transacciones financieras. Exenciones. Operaciones de exportación*. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

distinguere debemos)⁵⁰².

Por idénticas razones, cabe interpretar que el concepto de “exportación” contenido en el texto de la exención bajo examen –referida a los créditos en cuenta corriente originados en la acreditación de cualquier instrumento de pago que cancele el producido de la misma– también comprende a las exportaciones de servicios.

A idéntica conclusión se arriba si, en cambio, se acude a la pauta hermenéutica de acuerdo con la cual, las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia⁵⁰³.

El Organismo Fiscal, por su parte, sí ha tenido oportunidad de referirse al alcance del concepto de “exportación” contenido en el texto de la exención sub-examen, interpretando en el Dictamen 59/11⁵⁰⁴ y en otros antecedentes relacionados⁵⁰⁵, que el mismo no comprende a las exportaciones de servicios.

En tales pronunciamientos, el Organismo adhirió al criterio interpretativo emanado de dos memorandos –cuyo número no se citan– de la Dirección Nacional de Impuestos, construido sobre la base de los siguientes argumentos:

(i) Sólo pueden ser objeto de importación o exportación las “mercaderías”, tal como se definen en el Artículo 10 del Código Aduanero.

(ii) Según el inciso a) del segundo párrafo de dicha norma, se consideran igualmente como si se tratara de “mercadería” las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país; es decir, a las importaciones de servicios.

(iii) No existe en el Código Aduanero norma de similar tenor, referida a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, en otras palabras, a las exportaciones de servicios.

(iv) En materia de prestaciones de servicios, al no requerirse la intervención aduanera resulta inapropiado denominarlas como “exportaciones de servicios”.

Sobre la base de estos fundamentos –concluyen los memorandos– no puede afirmarse que las normas impositivas prevén que las exportaciones puedan tener como objeto servicios.

Estos pronunciamientos son criticables, porque las definiciones referidas en los argumentos (i) y (ii) son de aplicación a los fines del Código Aduanero. En otras palabras, los referidos memorandos no explican por qué tales definiciones son de aplicación al Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente. Además, en función del argumento (iv) tampoco sería apropiado hacer referencia a las “importaciones de servicios”, a las que los citados pronunciamientos aluden

⁵⁰² Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Asociación Gremial de Profesionales del Turf (TF 15.916-I) c. DGI”, fallo del 27 de Septiembre de 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁰³ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Madoni y Moretti S.C.A.”, fallo del 19 de Diciembre de 1986. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁰⁴ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DAT); Dictamen 59/11; del 28/09/2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁵⁰⁵ AFIP; Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 57/11, del 28/09/2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. AFIP; Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 58/11, del 29/09/2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

expresamente.

En definitiva, se trata de una cuestión controvertible. Por tal razón, en términos generales, una aclaración por vía legislativa sería deseable en términos de seguridad jurídica para el contribuyente.

Hasta tanto ello tenga lugar, la inclusión de los servicios prestados por los CSC establecidos en Argentina en el concepto de "exportación" contenido en la exención bajo examen, debería formar parte de cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de tales centros en el país.

V – TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

(Continuación: La actividad de los CSC frente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos)

Introducción

El impuesto sobre los ingresos brutos es un gravamen provincial, de manera que en principio, toda referencia al mismo debe necesariamente relacionarse con las normas establecidas en los distintos ordenamientos provinciales. Por consiguiente, sería más exacto referirse a “los impuestos” sobre los ingresos brutos (de cada provincia).

Lo anterior es especialmente cierto en materia de alícuotas, en donde lo establecido en cada una de las leyes impositivas provinciales, es de referencia obligatoria.

Lo mismo ocurre en materia de exenciones, en donde las veinticuatro jurisdicciones locales no necesariamente tienen la misma valoración como para consagrar estrictamente las mismas exenciones⁵⁰⁶, ni adoptan encuadres concordantes para implementar el mismo objetivo de no gravar ciertas materias (recurriendo indistintamente a exenciones, a exclusiones de objeto y a deducciones en la base)⁵⁰⁷. De allí que, en la consideración de estos institutos, sea de referencia obligatoria lo establecido en cada uno de los Códigos Fiscales de provincia.

En cambio, en cuanto se refiere a la definición del hecho imponible del gravamen – recuerda el Bult Goñi⁵⁰⁸– las legislaciones positivas locales en general incorporaron textualmente las “pautas” emanadas en 1979 de la entonces Secretaría de Estado de Hacienda de la Nación⁵⁰⁹, consistentes en una regulación completa y terminada del tributo. Por consiguiente, esta materia puede considerarse –sin pérdida significativa generalidad–, por referencia indistinta a cualquiera de las legislaciones provinciales.

Al este último fin, y por razones históricas⁵¹⁰, en el presente trabajo se considerará la legislación positiva vigente en la Provincia de Buenos Aires.

Los aspectos objetivo, subjetivo y temporal del hecho imponible

De acuerdo con el Código Fiscal de esa provincia⁵¹¹, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanza el ejercicio habitual, en jurisdicción de la misma, de cualquier actividad a título oneroso, lucrativo o no⁵¹², siendo contribuyentes del mismo las sociedades con o sin personería jurídica y demás entes que realicen dichas actividades⁵¹³.

El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el

⁵⁰⁶ BULIT GOÑI, Enrique G.; *Impuesto sobre los ingresos brutos*. Segunda edición, actualizada y ampliada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 157.

⁵⁰⁷ BULIT GOÑI, Enrique G. Ob. Cit. Nota 506, p. 98.

⁵⁰⁸ BULIT GOÑI, Enrique G. Ob. Cit. Nota 506, p. 38.

⁵⁰⁹ Ello fue posible gracias al régimen político imperante, en el cual el gobierno de las provincias estaban a cargo de delegados directos del gobierno nacional. Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G. Ob. Cit. Nota 506, p. 37.

⁵¹⁰ Por tratarse de la jurisdicción en cuyo Código Fiscal apareció la primera versión del gravamen bajo análisis –el *Impuesto a las Actividades Lucrativas*– el cual, sostiene Bult Goñi, se trata del mismo impuesto con algunas modificaciones. Dicho antecedente registra su aparición dentro del régimen tributario argentino en 1948, en el libro segundo, título segundo, arts. 94 a 106 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ley 5.246. Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G. Ob. Cit. Nota 506, p. 29.

⁵¹¹ Ley 10.397, texto ordenado por la Resolución 39/2011 (B.O. 03/11/2011). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵¹² Ob. Cit. Nota 511, art. 182.

⁵¹³ Ob. Cit. Nota 511, art. 202.

período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada⁵¹⁴, a cuyo efecto se considera que dichos ingresos se han devengado durante el período fiscal en que se facture o termine, total o parcialmente, la ejecución o prestación pactada, el que fuere anterior⁵¹⁵.

Como puede observarse, junto con la noción de *habitualidad*, la de *onerosidad* –la existencia de contraprestaciones por la actividad ejercida– configura un elemento esencial del hecho imponible del gravamen, cuya apreciación –en cuanto se refiere a la actividad de los CSC establecidos en el país– guarda relación directa con los mecanismos utilizados por el grupo económico para debitar los servicios prestados por el CSC a las unidades prestatarias.

En la primer parte de esta sección se ha hecho referencia a estos mecanismos, habiendo sido citados los siguientes⁵¹⁶:

- (i) debitar un precio específico por el servicio prestado (por ej. un monto fijo en pesos por transacción procesada);
- (ii) debitar un precio variable por el servicio prestado (por ej. un monto variable en pesos por transacción procesada, con sujeción al volumen de transacciones logrado en el período);
- (iii) debitar el costo de los servicios prestados, distribuidos sobre la base de algún criterio de alocaión (monto de ventas, cantidad de personal, etc.);
- (iv) no debitar ningún cargo.

En este sentido, la ausencia de onerosidad es clara en el último caso, supuesto en el que la actividad del CSC quedará entonces excluida del ámbito de aplicación del gravamen. En los demás supuestos, en cambio, la actividad del CSC queda incluida en el objeto del impuesto.

Consideración especial merece el caso en que la sucursal o filial del país hubiera acordado –en el marco de un *acuerdo de nivel de servicios*– su actuación como prestadora de los servicios del CSC a cambio de un cargo equivalente al costo de los servicios prestados, supuesto en el cual –sin perjuicio de la existencia de *onerosidad*– no existirá *fin de lucro*.

La existencia de *fin de lucro* en las actividades desarrolladas por los CSC no es incompatible con el propósito de negocio (*business purpose*) que lleva a su establecimiento en el país. Sin embargo, tal como se describe en la primer parte de este trabajo, bajo el modelo de CSC ese *lucro* –apreciable en términos de ahorros de costos, eficiencia de procesos, economías de escala, etc.– es perseguido *globalmente* por el grupo económico, a través su casa matriz y de las sucursales o filiales ubicadas en una o más regiones del mundo.

A los fines del gravamen, en cambio, interesa determinar qué parte –si existe– de ese lucro es perseguido *localmente* por la respectiva sucursal o filial del país, que es quien –en cumplimiento de determinados *acuerdos de nivel de servicios* suscriptos en calidad de prestadora– ejerce una actividad habitual, revistiendo aptitud para convertirse en sujeto pasivo del gravamen.

⁵¹⁴ Ob. Cit. Nota 511, art. 187, pár. 1.

⁵¹⁵ Ob. Cit. Nota 511, art. 201, inc. d).

⁵¹⁶ KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; *Managing Performance Through Shared Services Centers*; white paper, 2007 [en línea] http://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/KPMG/pub_20070101_Whitepaper_Managing-Performance_SharedService_GzD_EN.pdf.

Ello por cuanto el primer párrafo del pto. 1 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal⁵¹⁷, establece una serie de características básicas a las que los impuestos sobre los ingresos brutos deben ajustarse⁵¹⁸, prescribiendo –en lo que interesa a los fines de este trabajo– que los aludidos impuestos *[r]ecaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias [...] con fines de lucro, [...] y de toda otra actividad habitual [...]*.

En tales condiciones, la formulación del hecho imponible contenida en el Código Fiscal provincial –en cuanto reemplaza la exigencia de *persecución de fin de lucro* por la de *realización a título oneroso* como calificativos de la actividad gravada– es válida con carácter general –manteniéndose, por ende, la tesis de la gravabilidad de la actividad del CSC en el supuesto *sub examen*– mientras el gravamen no sea declarado –en un caso concreto– en pugna con el régimen de la ley mencionada, a cuyo efecto la sucursal o filial del país debe acreditar que el tributo es *análogo* a algún gravamen nacional coparticipable⁵¹⁹.

A este fin, lamentablemente el concepto de “analogía” no cuenta con una definición normativa precisa en la Ley de Coparticipación Federal⁵²⁰; pero la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de pronunciarse recientemente sobre el alcance del mismo en el precedente *“Pan American Energy LLC Sucursal Argentina”*⁵²¹ afirmando que la aludida “analogía” no requiere una completa identidad de hechos imponibles o bases de imposición, sino una coincidencia “sustancial”.

En este contexto adquiere singular relevancia la opinión de Dino Jarach, quien —con respecto a la analogía— expresó: “Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles o definiciones más amplias que comprendan los hechos imponibles de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imponibles, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imponibles o bases de medición.”⁵²².

En particular, la “analogía” entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto al Valor Agregado no es pacíficamente aceptada en doctrina⁵²³. En cambio, la “analogía”

⁵¹⁷ Ley 23.548 (B.O. 26/01/1988), y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁵¹⁸ La expresión “deben ajustarse” debe entenderse en su justo sentido. En virtud del pto. 1 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal, la adhesión de las provincias al Régimen Transitorio de Distribución de Recursos Fiscales instituido por el art. 1 de dicha ley, debe efectuarse mediante ley provincial que disponga –entre otras– la obligación de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley, con excepción de los impuestos sobre los ingresos brutos, en tanto “se ajusten” a una serie de características básicas. Por consiguiente, los impuestos sobre los ingresos brutos que no “se ajusten” a dichas características, se consideran en pugna con el mencionado Régimen, si resultan análogos a cualquier otro gravamen nacional coparticipable.

⁵¹⁹ Véase la Nota 518.

⁵²⁰ BALBO, Elvira Hebe; *Las “otras obligaciones” emergentes de la coparticipación: un abordaje de su ineludible revisión*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 30/09/2011, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. ALMADA, Lorena; MATICH, Cecilia y MAS VARELA, Sergio; *Adicionales de los impuestos inmobiliario urbano y a los automotores: ley 13.648, de la provincia de Buenos Aires: ¿son análogos a los impuestos nacionales coparticipables?*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 01/07/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵²¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro s/Acción declarativa”, fallo del 15 de Junio de 2012. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵²² Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, págs. 183 y sgtes; considerando 13), último párrafo (entrecomillado en el original). Citado en ALMADA, Lorena; MATICH, Cecilia y MAS VARELA, Sergio; Ob. Cit. Nota 520.

⁵²³ A favor, MACON, Jorge; *Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 30/06/2003, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. y GIANOTTI, Germán L.; *Sobre la*

entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando no es susceptible de traslación, y el Impuesto a las Ganancias fue reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵²⁴.

Resta por considerar finalmente, el caso en que la sucursal o filial del país hubiera acordado –en el marco de un *acuerdo de nivel de servicios*– su actuación como prestadora de los servicios del CSC a cambio de un precio fijo o variable.

En tal supuesto la gravabilidad de los servicios del CSC es indudable a la luz de la Ley de Coparticipación pero, de manera similar a lo que ocurrió en el pasado en materia de exportaciones de bienes, suscita nuevamente el debate en torno a si dicha gravabilidad es compatible con la denominada “cláusula del comercio” establecida en el inc. 13 de art. 75 de la Constitución Nacional.

En efecto, esta norma –en cuanto asigna al Congreso de la Nación la potestad de reglar el comercio con las naciones extranjeras– requiere consideración, no sólo a la luz de la idea básica según la cual “imponer es reglar”⁵²⁵, sino también en relación a una serie de antecedentes en los que, con el fin de delimitar el concepto de “comercio”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación recurrió a la doctrina del precedente “*Gibbons v. Ogden*” de la Suprema Corte Federal de los Estados Unidos, en donde el *Chief Justice Marshall* dijo que “...Comercio es indudablemente, tráfico, pero es algo más: es intercambio, relación”⁵²⁶.

Nuestra Corte Suprema abrió así el camino para una interpretación dinámica – compatible y necesaria para la vivencia permanente del texto constitucional– en cuyo marco consideró incluidas dentro del término “comercio” actividades tan disímiles como la pesca⁵²⁷ o las telecomunicaciones⁵²⁸, atendiendo a la significación de tales materias en el orden internacional, manifestada en diversas convenciones internacionales de las que la República Argentina forma parte⁵²⁹.

En ese sentido, conviene recordar que la República Argentina ha aprobado⁵³⁰ el Acuerdo de Marrakech –por el que se estableció la Organización Mundial del Comercio– junto con sus anexos, entre los cuales se encuentra el *Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios*, suscripto en reconocimiento de la importancia cada vez mayor del comercio de servicios para el crecimiento y el desarrollo de la economía

analogía en la ley 23.548: a propósito de un fallo del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en la causa “*Laboratorios Raffo S.A.*”; en Periódico Económico Tributario (PET) del 14/03/2011, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. En contra, COGORNO, Juan P.; *La matriz tributaria municipal. El límite provincial a la potestad municipal*; en Impuestos 2009-13, p. 974, disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵²⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Aerolíneas Argentinas. Soc. del Estado c. Provincia de Buenos Aires”, fallo del 13 de Noviembre de 1986. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵²⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur S.A.) c. Buenos Aires, Provincia de s. acción declarativa”, fallo del 26 de Octubre de 1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵²⁶ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Harengus S.A. c. Provincia de Santa Cruz”, fallo del 19 de Abril de 1994 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*); “Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/ inconstitucionalidad - radiodifusión”, fallo del 20 de Julio de 1996 (disponible en Base de Datos *Base de Sumarios de 1863 a la fecha* [en línea] www.csjn.gob.ar); “Hidroeléctrica El Chocón S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, fallo del 1 de Julio de 1997 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*); “Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur S.A.) c. Buenos Aires, Provincia de s. acción declarativa”, fallo del 26 de Octubre de 1999 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*); entre otros.

⁵²⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Harengus S.A. c. Provincia de Santa Cruz”, fallo del 19 de Abril de 1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵²⁸ Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/ inconstitucionalidad - radiodifusión”, fallo del 20 de Julio de 1996. Disponible en Base de Datos *Base de Sumarios de 1863 a la fecha* [en línea] www.csjn.gob.ar.

⁵²⁹ Por ejemplo la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar (adoptada por la Tercera Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar) y el Convenio Internacional de Telecomunicaciones (adoptado en Nairobi el 6 de Noviembre de 1982) a los que la República Argentina adhirió mediante las Leyes 24.543 y 23.478, respectivamente, entre otros antecedentes citados en los precedentes aludidos en Notas 527 y 528.

⁵³⁰ A través del art. 1 de la Ley 24.425 (B.O. 05/01/1995), disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

mundial.

En esta inteligencia, las prestaciones internacionales de servicios –entre ellas, las realizadas por los CSC establecidos en el país– revisten entidad suficiente para integrar el concepto de “comercio” en los términos de la respectiva cláusula constitucional, desde donde se impone interpretar cómo se coordinan *verticalmente* los poderes tributarios reservados por las provincias –art. 121 de la Constitución Nacional– con la facultad –asignada al Congreso de la Nación– en la regulación (i.e. imposición⁵³¹) de esta materia.

En esta cuestión no es posible soslayar las soluciones hermenéuticas emanadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el tratamiento similar cuestión –gravabilidad de las exportaciones de bienes– en cuanto suministran pautas interpretativas suficientemente amplias como para permitir su aplicación a las denominadas exportaciones de servicios.

En tal sentido, cabe tener presente el caso “S.A. *Indunor*”⁵³² en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó el criterio según el cual, no cabe reputar una ley local en oposición con el inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional si no se ha alegado ni probado que la misma sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de negociaciones con las naciones extranjeras. Este criterio fue confirmado en pronunciamientos posteriores⁵³³.

En tales condiciones, la formulación del hecho imponible contenida en el Código Fiscal provincial es válida con carácter general, manteniéndose por ende, la tesis de la gravabilidad de la actividad del CSC en el supuesto *sub examen* –prestación de servicios a cambio de un precio fijo o variable– mientras la referida norma no sea reputada –en un caso concreto– en oposición a la denominada “cláusula comercial”, a cuyo efecto la sucursal o filial del país debe acreditar que el tributo encarece las negociaciones con las naciones extranjeras al punto de entorpecerlas, frustrarlas o impedir las.

La falta de mayores precisiones –doctrinarias, jurisprudenciales– llevan a que este último extremo –como el concepto de “analogía– sea de muy difícil apreciación, máxime si se tienen en consideración los niveles de las alícuotas vigentes, tal como se describe más adelante.

El aspecto espacial del hecho imponible

Otro aspecto del hecho imponible que representa una fuente de problemas –cuando la actividad de los CSC establecidos en el país es considerada a través de su prisma– es el *elemento espacial*.

Desde este punto de vista –cabe recordar– el Impuesto sobre los Ingresos Brutos recae exclusivamente sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico del Estado local que lo impone⁵³⁴, suscitando cuestiones de coordinación *horizontal* de potestades tributarias, cuyas soluciones normativas –en cuanto inciden en la gravabilidad de la actividad de los CSC establecidos en el país– requieren

⁵³¹ Véase Ob. Cit. Nota 525.

⁵³² Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “SA Indunor CIFlyF c/Provincia del Chaco”, fallo del 13 de Septiembre de 1973. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵³³ Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Bovril, Argentina S. A. c. Provincia de Entre Ríos”, fallo del 30 de Marzo de 1978. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Dinel S.A. c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, fallo del 7 de Abril de 1992. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵³⁴ BULIT GOÑI, Enrique G. Ob. Cit. Nota 506, p. 49.

consideración.

Teniendo en cuenta, por un lado, el carácter provincial del impuesto, y por el otro, el alcance internacional de los servicios prestados por los CSC establecidos en el país, no es difícil inferir que tales cuestiones de coordinación horizontal, se suscitan no sólo entre la jurisdicción que impone el gravamen y las demás provincias del país, sino también entre aquélla y los estados extranjeros.

A este fin, conviene considerar que por razones de eficiencia, el CSC que se establece en el país usualmente se co-localiza o ubica físicamente en el lugar donde se encuentra establecida la sucursal o filial del grupo que habrá de suscribir los respectivos *acuerdos de nivel de servicios*, en calidad de prestadora; aprovechando aquél la infraestructura de ésta –en términos de recursos materiales, humanos y tecnológicos– para el desarrollo de su actividad⁵³⁵.

Luego, si la actividad –industrial, comercial, etc.– propia de la referida sucursal o filial se ejerce en una única jurisdicción, parece evidente que la actividad del respectivo CSC se circunscribirá también a los límites de esa misma jurisdicción –aquella en la que se encuentra establecida la mencionada filial o sucursal– correspondiendo entonces a tal jurisdicción –con exclusividad– la potestad de gravar la actividad de dicho CSC.

En cambio, si aquélla actividad es ejercida por la mencionada sucursal o filial en dos o más jurisdicciones, se impone analizar, con relación a los ingresos brutos provenientes de ambas actividades –la propia de la sucursal o filial y la del CSC– si es posible considerar que ambos *provienen de un proceso único, económicamente inseparable*, en los términos del artículo 1 del Convenio Multilateral⁵³⁶.

En efecto, el Convenio Multilateral es un acuerdo entre fiscos –que pasa a ser derecho local a partir de su ratificación por cada cuerpo legislativo⁵³⁷– por el cual se reparten los ingresos brutos de las actividades que integran su *ámbito de aplicación* entre las distintas jurisdicciones en que se ejercen⁵³⁸.

Dicho *ámbito de aplicación* –definido, precisamente, en su artículo 1– comprende aquellas actividades “[...] que se ejercen por un mismo contribuyente [...] en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas [...]”⁵³⁹.

En otras palabras, si es posible concluir que la actividad del CSC conforma, junto con la actividad propia de la respectiva sucursal o filial, un *proceso único, económicamente inseparable*, entonces los ingresos provenientes de la actividad del primero deben atribuirse, conjuntamente con los provenientes de la actividad propia de la segunda, a todas las jurisdicciones en las que esta última desarrolla su actividad.

⁵³⁵ En razón del carácter no estratégico de las funciones que tienen destinadas los centros de servicios compartidos, si el grupo económico no tuviera presencia en el país al momento de establecer un CSC, parece más eficiente contratar la realización de tales funciones con alguna empresa de BPO previamente establecidas en el mismo (lo que en este trabajo se ha denominado tercerización deslocalizada u *offshore outsourcing*), aunque nada obsta el establecimiento de una sucursal o una filial con ese fin. La estrategia de localizar un CSC en un país como un establecimiento nuevo se denomina *greenfield* por oposición a la llamada estrategia *brownfield* consistente en co-localizar un CSC en un establecimiento –sucursal o filial del grupo– preexistente, que se ha mencionado, Cfr. KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; *Managing Performance Through Shared Services Centers*; white paper, 2007 [en línea] http://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/KPMG/pub_20070101_Whitepaper_Managing-Performance_SharedService_GzD_EN.pdf; p. 8. Por lo infrecuente de la primera –al menos en nuestro medio– se considerará –a los fines de este trabajo– que el CSC que se establece en el país, lo hace bajo la segunda estrategia.

⁵³⁶ Convenio Multilateral 1/78 (B.M. 18/08/1977), suscripto en la Ciudad de Salta, y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵³⁷ BULIT GOÑI, Enrique; *Convenio Multilateral*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992; p. 12.

⁵³⁸ BULIT GOÑI, Enrique; Ob. Cit. Nota 537; p. 22.

⁵³⁹ Ob. Cit. Nota 536, art. 1.

Si no fuera el caso, la tesis anterior –atribución de los ingresos del CSC a la jurisdicción en la que se encuentra establecida la respectiva filial o sucursal del país– se mantiene.

La cuestión se ubica en el centro de una antigua controversia, que se suscita en el caso de contribuyentes que ejercen actividades locales e interjurisdiccionales simultáneamente, y que consiste en determinar si el hecho que tales actividades sean desarrolladas por un mismo sujeto permite entender que las mismas provienen de un *proceso único, económicamente inseparable*.

Se trata de una controversia interpretativa –originada en la falta de definición normativa del concepto de “proceso único, económicamente inseparable– en cuya solución las respuestas suministradas por la doctrina y la jurisprudencia se centran en torno a dos posturas básicas, conocidas como teorías del *Convenio-sujeto* y del *Convenio-actividad*.

Bajo la teoría del *Convenio-sujeto*, conocida también como teoría de la *unicidad jurídica o posición integral*⁵⁴⁰, la unidad del “proceso económicamente inseparable” se concreta en el sujeto que realiza la actividad, porque todas sus actividades confluyen en él⁵⁴¹. Por consiguiente, todos los ingresos del contribuyente deben distribuirse de acuerdo con las norma del Convenio Multilateral, sin detenerse a analizar si todas las actividades se desarrollan en más de una jurisdicción, o solamente en alguna(s) de ella(s)⁵⁴².

Bajo la teoría del *Convenio-actividad*, también llamada teoría de la *unicidad económica o posición parcial*⁵⁴³, aun cuando las actividades sean desarrolladas por un mismo sujeto, si los ingresos provenientes de las mismas son discriminables, es porque no constituyen un proceso único y económicamente inseparable⁵⁴⁴. Por consiguiente, sólo se aplicarán las normas del Convenio Multilateral sobre la(s) actividad(es) que se desarrolla(n) en más de una jurisdicción, en tanto que respecto de aquella(s) que no cumple(n) con tal condición tributarán el impuesto en exclusividad a la provincia en que se ejercen⁵⁴⁵.

La coexistencia de ambas teorías conduce a soluciones contrapuestas a la cuestión bajo examen –determinar si la actividad del CSC conforma, junto con la actividad propia de la respectiva sucursal o filial, un *proceso único, económicamente inseparable*– ya que bajo la teoría del *Convenio-sujeto* la respuesta a ese interrogante es afirmativa, mientras que bajo la teoría del *Convenio-actividad* la respuesta es negativa.

Los argumentos vertidos por la doctrina, en favor de una y de otra postura, son numerosos y sólidos. Una consideración exhaustiva de tales argumentos excedería los límites de este trabajo⁵⁴⁶, a cuyo efecto basta citar sólo aquellos que mayor vinculación tienen con el objeto del mismo.

Así, a favor de la teoría del *Convenio-actividad* –se ha argumentado– corresponde entender que actividades ejercidas por un mismo contribuyente en dos o más

⁵⁴⁰ ALMADA, Lorena; *El Convenio Multilateral y los problemas interpretativos que acarrea su aplicación: Convenio sujeto vs. Convenio actividad* en Impuestos 2011-5. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁴¹ ALTHABE, Enrique Mario y SANELLI, Alejandra P.; *El convenio multilateral: análisis teórico y aplicación práctica*. 2ª edición actualizada – Buenos Aires; La Ley, 2007; p. 21.

⁵⁴² ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M.; *Convenio Multilateral: Convenio sujeto o Convenio actividad*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX, Diciembre de 2009. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁵⁴³ ALMADA, Lorena; Ob. Cit. Nota 540.

⁵⁴⁴ BULIT GOÑI, Enrique; Ob. Cit. Nota 537, p. 37.

⁵⁴⁵ ALMADA, Lorena; Ob. Cit. Nota 540.

⁵⁴⁶ Para tal consideración, veáse ALMADA, Lorena, Ob. Cit. Nota 540.

jurisdicciones han de constituir un proceso único económicamente inseparable, cuando exista unidad inescindible entre la realización conjunta de la actividad y la obtención final del ingreso; cuando no se pueda establecer qué parte de ese ingreso final corresponde a qué parte de la actividad total, precisamente por la inescindibilidad de ésta⁵⁴⁷.

Ello no parece ser el caso de la actividad de los CSC que –por regla general y debido a la índole de los servicios que prestan– puede, en principio, considerarse escindible de la actividad comercial o industrial, propia de su respectiva sucursal o filial. Una posible excepción sería el –ya comentado como poco frecuente– caso en el que el CSC presta servicios a través de una entidad cuya actividad principal es, precisamente, la prestación de servicios idénticos o similares a los que presta su CSC (por ejemplo, una empresa de *BPO* en la que a su vez se hubiera co-localizado un CSC).

Por otro lado, se ha argumentado –a favor de la teoría del *Convenio-sujeto*– que cuando una persona física o jurídica (por caso, una sociedad del exterior) tiene un negocio organizado en forma de empresa (en el país, ya sea bajo la forma de filial o de sucursal), todas las actividades de ésta están dirigidas hacia un mismo fin, a través del hecho que un mismo centro de decisión (sujeto) ordena la totalidad de sus acciones⁵⁴⁸.

La existencia de ese único centro de decisión puede constatararse a través de los distintos requisitos que la legislación comercial impone a las sociedades del exterior para permitir su actuación en el país, exigiendo que se designe a una persona a cuyo cargo estará la sucursal⁵⁴⁹ o, en su caso, que se integre un órgano de administración de la sociedad (filial)⁵⁵⁰.

En tales condiciones, aun en el caso en que aparezcan nítidas dos “actividades” diferenciadas (por caso, la del CSC y la propia de la respectiva sucursal o filial), es muy probable que exista un nexo común en la dirección y administración que las integre en un “proceso único” de planes y decisiones económicas centralizadas⁵⁵¹.

Mientras la doctrina se halla dividida, el panorama en el ámbito de los organismos a cuyo cargo se encuentra la aplicación del Convenio Multilateral, es otro.

Se observa aquí, una marcada tendencia favorable hacia la teoría del *Convenio-sujeto*, aunque con fundamentos cuya endeblez podría revelar, como piensa Almada⁵⁵², la decisión política de respaldar interpretaciones muchas veces forzosas, originadas en finalidades meramente recaudatorias de las diversas jurisdicciones provinciales.

Así, en casi⁵⁵³ todos los casos concretos sometidos a consideración de la Comisión

⁵⁴⁷ BULIT GOÑI, Enrique; Ob. Cit. Nota 537; p. 32.

⁵⁴⁸ ALTHABE, Enrique Mario y SANELLI, Alejandra P.; Ob. Cit. Nota 541, p. 24. Para estos autores, se produce una divergencia cuando una misma persona física o jurídica tiene *dos o más* negocios organizados en forma de empresa, que se desenvuelven individualmente, con autonomía operativa, existiendo distintas direcciones empresarias (aunque estén integradas por las mismas personas), y planes y decisiones independientes entre sí. En este supuesto excepcional –sostienen– las “actividades” que realiza el contribuyente no integran el mismo “proceso económico”, por tener distinta unidad de fin, ya que habría dos o más empresas, aunque el contribuyente es único. Para Alegre, Olalla de Labra y Chicolino esta línea de pensamiento coincide con lo que ellos denominan “postura intermedia”, a la que adhieren. Cfr. ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M.; Ob. Cit. Nota 542. Se citan estas opiniones, porque se las considera de interés a los fines de este trabajo, y porque evidencian la complejidad de una cuestión cuyo tratamiento, quizás, no sea satisfactoriamente reducible a soluciones dicotómicas.

⁵⁴⁹ Cfr. Ley 19.550, texto ordenado por el Anexo del Decreto 841/84 (B.O. 30/03/1984) con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo. Disponible en Base de Datos Infoleg – Información Legislativa; art. 118, pár. 3, inc. 3).

⁵⁵⁰ Cfr. Ob. Cit. Nota 549, art. 11, inc. 6) según el cual, el instrumento constitutivo debe contener, entre otros elementos, la organización de la administración.

⁵⁵¹ ALTHABE, Enrique Mario y SANELLI, Alejandra P.; Ob. Cit. Nota 541, p. 25.

⁵⁵² ALMADA, Lorena, Ob. Cit. Nota 540.

⁵⁵³ La única excepción es el precedente “*Autopistas del Sol S.A.*” en el cual la Comisión Plenaria, luego de reproducir los fundamentos de cada una de las partes y los considerandos de la resolución de la Comisión Arbitral apelada,

Plenaria, el Organismo adoptó posiciones compatibles con la teoría del *Convenio-sujeto*; ya sea invocando una equitativa distribución de la materia imponible entre los fiscos adheridos⁵⁵⁴, enfatizado la inescindibilidad de las operaciones del contribuyente –con argumento⁵⁵⁵ o sin él⁵⁵⁶– o simplemente adhiriendo –sin más argumentos– a la postura del Fisco⁵⁵⁷ o a la de la Comisión Arbitral⁵⁵⁸.

Se destaca, en particular, el precedente “*Petrobras Energía S.A. c/Provincia de Buenos Aires*”⁵⁵⁹ en el que la Comisión Plenaria sostuvo que las actividades que ejerce la empresa, aunque sean de una variada gama, no son escindibles o separables, precisamente porque a todas ellas las realiza un mismo contribuyente.

Pero –cabe recordar– lo hizo en el marco de un caso concreto en el cual, la índole de la cuestión debatida –si el contribuyente podía válidamente discriminar los ingresos y gastos de cada una de sus actividades⁵⁶⁰ (todas las cuales habían sido sometidas a las normas del Convenio Multilateral) a fin de determinar un coeficiente por cada actividad– llevó al organismo a afirmar, también, que la misma nada tenía que ver con las teorías del *Convenio-sujeto* y *Convenio-actividad*.

Como dice Koss⁵⁶¹, pareciera ser que la controversia *Convenio-sujeto* vs. *Convenio-actividad* sólo existe cuando una de las actividades puede asignarse totalmente a una jurisdicción, no resultando de aplicación cuando hay varias actividades desarrolladas en varias jurisdicciones, pero con distintas intensidades cada una de las actividades en cada una de las jurisdicciones. Se coincide con este autor⁵⁶², en el sentido que en el precedente bajo examen, los argumentos y conclusiones de la Comisión Plenaria están indisolublemente ligadas a la aplicación de la teoría del *Convenio-sujeto*.

Por su parte, en sede judicial se registra un solo precedente, emanado del Tribunal

decidió –sin más argumentos– confirmar por mayoría la resolución de este último organismo, favorable a la teoría del *Convenio-actividad*. Cfr. Comisión Plenaria; Resolución 10/2006. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>. Comisión Plenaria; Resolución 11/2006. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>.

⁵⁵⁴ Comisión Plenaria; Resolución 04/1997. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

⁵⁵⁵ Como en el precedente “*Esteban Fabra Fons*” en el cual la Comisión Plenaria consideró que la comercialización mayorista o minorista de los bienes producidos por el contribuyente no constituyen actividades distintas, si, en definitiva, se comercializa lo que se fabrica, existiendo en el desarrollo de la actividad un hilo conductor que evidencia una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al “proceso único y económicamente inseparable” a que se refiere el artículo 1° primer párrafo del Convenio Multilateral. Cfr. Comisión Plenaria; Resolución 01/1999. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>.

⁵⁵⁶ Como en el precedente “*Marcelo Daniel Vedoya c/Provincia de Misiones*” en el cual la Comisión Plenaria simplemente argumentó que la producción agropecuaria y la comercialización mayorista de carne –sintetizada en la producción, faena y venta de carne– constituyen procesos que tienen una vinculación económica y no pueden escindirse. Cfr. Comisión Plenaria; Resolución 04/2008. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>. Llamativamente, en este decisorio la Comisión Plenaria reprodujo casi textualmente los considerandos de una resolución de la Comisión Arbitral, que el mismo organismo había dejado sin efecto. Se trata del precedente “*Iriarte y Cía S.C.S.*” resuelto por la Comisión Arbitral con sustento la teoría del *Convenio-actividad*, y revocada por la Comisión Plenaria adhiriendo a la teoría del *Convenio-sujeto*. Cfr. Comisión Arbitral; Resolución 01/1985. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comarb>. Comisión Plenaria; Resolución 02/1985. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>.

⁵⁵⁷ Comisión Plenaria; Resolución 02/1985. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>.

⁵⁵⁸ Comisión Plenaria; Resolución 08/2013. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>.

⁵⁵⁹ Comisión Plenaria; Resoluciones 12/2011, 21/2011 y 05/2012. Disponibles en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>.

⁵⁶⁰ Exploración y producción de petróleo y gas, refinación petroquímica, producción de fertilizantes y generación de electricidad.

⁵⁶¹ KOSS, Ricardo H.; *Convenio sujeto vs. convenio actividad*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXXII*, Abril de 2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁵⁶² KOSS, Ricardo H.; *Convenio Multilateral. Novedades sobre la controversia “Convenio sujeto vs. Convenio actividad”*; en *Doctrina Tributaria Errepar*, Febrero de 2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵⁶³ en el que la solución adoptada fue compatible con la teoría del *Convenio-actividad*⁵⁶⁴. Teniendo en cuenta que la inmensa mayoría de las empresas de alcance nacional tienen a esa Ciudad como asiento de su sede central o de una o más sucursales, para Koss⁵⁶⁵ este precedente abre una brecha en la seguridad jurídica tanto de los contribuyentes como de todos los fiscos involucrados.

A la luz del panorama descrito, cobran relevancia las palabras del Dr. Casás⁵⁶⁶ señalando la alta significatividad que tendría el que la Comisión Arbitral dictara una resolución general interpretativa sobre la cuestión, para evitar la incoherencia y el obrar contradictorio de las diversas jurisdicciones locales —que en su conjunto conforman un mismo Estado en sentido lato— conjurando el riesgo, tanto de abusos fiscales, como de perjuicios recaudatorios. Idéntico reclamo puede leerse de los contribuyentes⁵⁶⁷ y de la doctrina⁵⁶⁸.

Exenciones, exclusiones de objeto y deducciones en la base

Ahora bien, en el entendimiento que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un gravamen indirecto⁵⁶⁹, que como el Impuesto al Valor Agregado pretende alcanzar en forma mediata la capacidad contributiva revelada a través del consumo⁵⁷⁰, algunas provincias optaron por dictar normas expresas para no aplicar el impuesto sobre los ingresos provenientes de la prestación de servicios *utilizados o explotados efectivamente en el exterior*, entre los que se encuentran los servicios prestados por los CSC establecidos en el país.

Se trata de una loable medida de política fiscal, destinada a coordinar horizontalmente las potestades tributarias de la provincia que impone el gravamen con las de los estados extranjeros en donde se produce aquel consumo, mediante la extensión del

⁵⁶³ Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires *in re* "Senipex S.A. c. GCBA", fallo del 15 de Abril de 2009. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁶⁴ En su voto, el Dr. Julio B. J. Maier, (con la adhesión de la Dra. Ana María Conde) simplemente consideró que, en la causa —en la que un contribuyente desarrollaba actividad ganadera en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la provincia homónima, y obtenía ingresos provenientes del alquiler de un inmueble ubicado en aquella Ciudad— no se estaba en presencia de actividades cumplidas de manera inescindible en más de una jurisdicción. Del mismo modo, el Dr. José Osvaldo Casás consideró que el contribuyente no había podido probar que se estuviera en presencia de un proceso único y económicamente inseparable, tal como lo requiere el art. 1° del Convenio Multilateral.

⁵⁶⁵ KOSS, Ricardo H.; Ob. Cit. Nota 561.

⁵⁶⁶ Del voto del Dr. José Osvaldo Casas, en el fallo citado en Nota 563.

⁵⁶⁷ En la acción interpuesta en el precedente "*Senipex c/Ciudad Autónoma de Buenos Aires s/solicitud de aplicación del Protocolo Adicional*" la firma actora solicitó el dictado de una norma de carácter general, solicitud que, por su parte, la Comisión Arbitral manifestó tener presente. Cfr. Comisión Arbitral; Resolución 15/2009. Disponible en base de datos [en línea] <http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comarb>

⁵⁶⁸ ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M.; Ob. Cit. Nota 541. ALMADA, Lorena; Ob. Cit. Nota 540. CARBALLUDE, Gisela y JANUSZEWSKI, Karina; *Propuestas de cambio sobre algunas cuestiones sustanciales en el convenio multilateral vigente*; en *Práctica Profesional*, 138, Marzo de 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*. KOSS, Ricardo H.; Ob. Cit. Notas 561 y 561. La cuestión incluso, fue considerada en las XL Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la C.A.B.A., desde cuyo ámbito se recomendó que la Comisión Arbitral, de oficio procediera al dictado de una resolución general interpretativa para evitar el obrar contradictorio de las diversas jurisdicciones locales en lo referente al ámbito de aplicación del Convenio Multilateral. Cfr. COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *XL Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 2010, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁶⁹ BULIT GOÑI, Enrique G. Ob. Cit. Nota 506, p. 98.

⁵⁷⁰ KOSS, Ricardo H.; *Bienes inmateriales: su tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos y en el convenio multilateral*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXVIII*, Enero de 2007. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*. En el mismo sentido, CARBALLUDE, Gisela y JANUSZEWSKI, Karina; Ob. Cit. Nota 568, para quienes se trata de un impuesto general al consumo que debe ser ubicado entre los gravámenes indirectos al gasto. En contra, JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*; Segunda Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, p 785-786, para quien el propósito del legislador al instituir el gravamen no ha sido el de incidir sobre el consumidor sino sobre las empresas.

principio de *país destino* –que casi⁵⁷¹ la totalidad de las provincias del país aplican en materia de exportaciones de bienes– al ámbito de las exportaciones de servicios.

Lo cuestionable es, en cambio, el instrumento de técnica legislativa utilizado a ese efecto, aspecto en el cual, como se anticipó, no existe uniformidad, habiendo algunas provincias recurrido al instituto de la *exención*, otras al de la *exclusión de objeto* y otras al de la *deducción de la base*.

En efecto, de acuerdo al inc. 21 del art. 157 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵⁷², están exentos del pago de este gravamen “[/]os ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior”.

También de acuerdo con el inc. u) del art. 189 del Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos⁵⁷³, están exentas del pago del impuesto “[/]as exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y prestaciones de servicios, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, [...]”.

Del mismo modo, según el inc. o) del art. 185 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza⁵⁷⁴, están exentos del pago de este gravamen “[/]os ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por éstas, las ventas de bienes y/o servicios efectuadas al exterior por el exportador”.

En cambio, según el inc. g) del art. 205 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba⁵⁷⁵, para la determinación de la base imponible no son computables como ingresos brutos gravados, “[/]os ingresos provenientes de las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos o mercaderías, locación de obra y/o prestación de servicios, efectuadas al exterior o a una zona franca, por el exportador, locador o prestador establecido en el territorio aduanero general o especial, con sujeción a las normas específicas en materia aduanera”.

Asimismo, según el inc. c) del art.184 del Código Fiscal de la Provincia de Neuquén⁵⁷⁶, no constituyen ingresos gravados con este impuesto los correspondientes a “[/]as exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios, efectuada al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), lo cual alcanza también a los servicios efectivamente prestados en el exterior”.

En los antecedentes legislativos citados, conceptos tales como “servicios que se efectivicen en el exterior”, “prestaciones de servicios efectuadas al exterior” o “ventas de servicios efectuadas al exterior” deben entenderse referidas, en todos los casos, a *servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior*.

⁵⁷¹ La única excepción la constituye la Provincia de Misiones, que por Ley 4.255 derogó el art. 128, inc. d), de su Código Fiscal, en cuanto consideraba a las exportaciones como ingresos no gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos. La nueva norma comenzó a regir a partir de enero de 2006. Cfr. ALMADA, Lorena; *Las exportaciones y el impuesto sobre los ingresos brutos, a la luz de la ley 23.548 (segunda parte)*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 26/04/2013. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁷² Ley 541 (B.O. 02/02/2001), texto ordenado por el Decreto 185/2013 (B.O. 28/05/13). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁷³ Ley 6.505 (B.O. 14/11/1980), texto ordenado por el Decreto 3567/2006 (B. O. 07/08/2006). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁷⁴ Ley 4.362 (B.O. 29/08/1079), texto ordenado por el Decreto 1284/1993 (B.O. 18/11/1093). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁷⁵ Ley 6.006, texto ordenado por Decreto 574/2012 (B.O. 26/06/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁷⁶ Ley 2.680 (B.O. 18/12/2009), modificado por Ley 2.838 (B.O. 04/01/2013). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

No podría entendiéndose referidas a “servicios prestados en el exterior” porque tales servicios no integran el ámbito espacial de aplicación del gravamen, el cual, como se mencionó, está conformado por actividades desarrolladas (en el caso, servicios prestados) dentro del territorio de la provincia que lo impone.

Una interpretación en este último sentido desconocería una pauta hermenéutica fundamental⁵⁷⁷ de acuerdo con la cual, la inconsecuencia o falta de previsión no puede presumirse en el legislador, lo que conduce a concluir que las expresiones citadas aluden, en todos los casos, a *servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior*.

En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ha coincidido con esta postura la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, al interpretar que la exención referida en el inc. 21 del art. 157 del Código Fiscal de esa jurisdicción, se aplica para los ingresos obtenidos por aquellas prestaciones o servicios efectuados en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior⁵⁷⁸.

En el mismo sentido, la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén, ha establecido por vía de interpretación, que constituyen ingresos no gravados en los términos de la respectiva norma, en cuanto se refiere a la exportación de servicios, aquellos ingresos obtenidos por prestaciones o servicios efectuados en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior⁵⁷⁹.

En particular, la legislación vigente en esta provincia, en cuanto alude simultáneamente a “ventas de servicios efectuadas al exterior” y a “servicios efectivamente prestados en el exterior”, debe interpretarse, a la luz de la pauta hermenéutica citada y siguiendo a Koss, en el sentido de declarar excluidas del objeto del impuesto a las prestaciones de servicios desarrolladas en el exterior, aun cuando para ello se desarrollen algunas actividades en el país⁵⁸⁰.

Atendiendo a idéntica pauta hermenéutica, y considerando que en materia de servicios no se requiere intervención aduanera, toda referencia a la “sujeción a las normas específicas en materia aduanera” o “a los mecanismos aplicados por la [entonces] Administración de Aduanas” debe entenderse referida a la “venta de productos o mercaderías” a que las mismas normas se refieren.

En estos dos aspectos la legislación vigente en la Provincia de Buenos Aires ha sido más precisa. En efecto, según el segundo apartado del inc. d) del art. 186 Código Fiscal de esa jurisdicción⁵⁸¹ no constituyen actividad gravada con este impuesto “[/]as exportaciones a terceros países, de [...] [s]ervicios no financieros, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”.

Como se aprecia, la Provincia de Buenos Aires ha instituido una *exclusión de objeto*,

⁵⁷⁷ Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/ acción meramente declarativa - medida cautelar”, fallo del 26 de Septiembre de 2006 (disponible en Base de Datos *Base de Sumarios de 1863 a la fecha* [en línea] www.csjn.gob.ar) entre otros allí citados.

⁵⁷⁸ Resolución General (AGIP) 288/10. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*; art. 1.

⁵⁷⁹ Resolución (DPR) 548/12. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*; art. 1.

⁵⁸⁰ Koss desarrolló esta postura al interpretar el sentido de un fragmento del inc. 12 del art. 126 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que a partir del 1 de Enero de 2003, declaraba exentos del gravamen a los ingresos obtenidos por las exportaciones y entendía como tales a las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país efectuadas por el propio exportador o por terceros por cuenta y orden de éste, con sujeción a los mecanismos aduaneros aplicados por la Administración Nacional. Ese fragmento decía “La exención prevista en este párrafo alcanza también a los servicios efectivamente prestados en el exterior”. Cfr. KOSS, Ricardo H.; *Las exenciones a las exportaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)* XXIV, Julio de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁵⁸¹ Ob. Cit. Nota 511.

cuyo alcance, como también la identificación de los servicios que resultarán comprendidos en la misma de conformidad con lo previsto en el Nomenclador de Actividades para los Ingresos Brutos, será establecido –de acuerdo a lo dispuesto en la última parte de la norma *sub-examen*– por el Poder Ejecutivo, a través de la pertinente reglamentación.

El hecho que el Poder Ejecutivo aun no haya dictado esa reglamentación podría generar dudas acerca de la operatividad de la exclusión. Sin embargo, un análisis que atienda al fin de la misma, permite concluir que ello no es así.

En efecto, la exclusión en cuestión registra su antecedente inmediato en la Ley 14.200⁵⁸², a través de cuyo art. 112 se sustituyó el inc. d) del entonces art. 160 del Código Fiscal, a fin de excluir del objeto del gravamen, con efectos a partir del 1 de Enero de 2011, a “[l]as exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios no financieros, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas”.

La reforma se proponía extender la exclusión a aquellas exportaciones relacionadas con actividades de servicios no financieros, por considerar que el texto sustituido –en cuánto sólo mencionaba a las “mercaderías”– atentaba contra la generación y el fomento de la actividad bonaerense propuesto por la gestión del Gobernador de la Provincia. La reforma buscaba, asimismo, ampliar el alcance de la promoción de la generación de valor y el ingreso de divisas y capitales a la Provincia⁵⁸³.

El nuevo texto sin embargo, suscitó dificultades interpretativas, que se centraron en dos cuestiones. Primero, en cuanto a qué condiciones debía reunir un servicio para calificar como “exportación”. Segundo, en cuanto a si la norma sujetaba o condicionaba el tratamiento de la actividad de exportación de servicios como actividad no alcanzada por el gravamen, a que las operaciones sean o puedan ser sometidas a los mecanismos de control de las distintas oficinas aduaneras del país.

Estas dos cuestiones fueron, entonces, abordadas por el Fisco Provincial. Así en el Informe 51/11⁵⁸⁴, con relación a la primera, sentó el criterio según el cual, quién presta un servicio en sede local cuya explotación, efecto o aplicación se desarrolla en otro país, está llevando a cabo una actividad calificable de “exportación”. Con relación a la segunda, concluyó que para cumplir con el propósito legislativo antes mencionado, debía entenderse que la norma alcanzaba a la totalidad de los servicios no financieros, sin exclusión de aquellos que carezcan de un control aduanero efectivo.

Estas cuestiones motivaron una nueva reforma, que tuvo lugar a través del art. 131 de

⁵⁸² Ley 14.200 (B.O. 24/12/2010). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*

⁵⁸³ En la exposición de motivos que acompañó la elevación del proyecto de ley, se expresó que “a los fines de ampliar el alcance de la promoción de la generación de valor y el ingreso de divisas y capitales a la provincia, se plantea la extensión de la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellas exportaciones relacionadas con actividades de servicios no financieros, en razón que la mención en la legislación actual a las “mercancías” atenta contra la generación y el fomento de la actividad bonaerense propuesto por esta gestión”. La “exención” que se buscaba extender era, en realidad, una *exclusión de objeto*, lo que revela el poco cuidado que tuvo el redactor en el empleo de estos institutos. Cfr. Fundamentos de la Ley 14.200 [en línea] http://www.hcdiputados-ba.gov.ar/includes/ley_completa.php?vnroley=14200

⁵⁸⁴ ARBA, Informe Técnico 051-11. Disponible en Base de Datos *Centro de documentación jurídica* [en línea] www.arba.gov.ar. Notablemente, el Fisco agrega, como requisito, que el prestatario del exterior no desarrolle actividad en sede del prestador porque, en tal caso, el servicio no solo se prestaría en el país sino que también se utilizaría de manera efectiva en la misma jurisdicción. Por el mismo motivo –continúa diciendo– el prestador no debe actuar en representación o por cuenta y orden del prestatario asumiendo obligaciones y responsabilidades que son propias del prestatario. Como se indicó al tratar el problema del lugar de utilización o explotación efectiva de los servicios, la solución parece apropiada, en tanto el Fisco alude a un intermediario que actúa por cuenta de un sujeto del exterior con poderes que lo facultan para concluir contratos en su nombre; no así, si alude a un intermediario que actúa como un agente independiente en el curso ordinario de su actividad.

la Ley 14.333⁵⁸⁵, y por el cual se sustituyó –con efecto a partir del 1 de Enero de 2012– el texto anterior del inc. d) del ahora art. 186 del Código Fiscal, por un texto más preciso, en cuanto refiere a las exportaciones cuyo objeto se describen en dos apartados

El primero de ellos, se refiere a “[m]ercaderías, de conformidad a la definición, mecanismos y procedimientos establecidos en la legislación nacional, y aplicados por las oficinas que integran el servicio aduanero”.

El segundo, se refiere a “[s]ervicios no financieros, siempre que se trate de aquellos realizados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior” –que es la redacción actual de la norma– y en su última parte faculta al Poder Ejecutivo a reglamentar su alcance como se ha mencionado.

Como se aprecia, esta reforma se propuso resolver las cuestiones interpretativas que había suscitado el texto anterior⁵⁸⁶, sin que ello significara abandonar los fundamentos que habían justificado la sanción del texto sustituido: la promoción de la generación de valor y el ingreso de divisas y capitales a la Provincia.

Por consiguiente, el hecho que el Poder Ejecutivo aun no haya reglamentado el alcance del nuevo texto, ni haya identificado los servicios comprendidos en el mismo de conformidad con lo previsto en el Nomenclador de Actividades para los Ingresos Brutos, no puede interpretarse en el sentido de restringir la aplicación de la exclusión, la cual –cabe entender– permanece operativa sin restricciones, hasta tanto el Poder Ejecutivo dicte la pertinente reglamentación.

Sería deseable que el resto de las provincias del país siguieran los ejemplos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Entre Ríos, Mendoza y Neuquén, promoviendo reformas legislativas tendientes a no aplicar el gravamen sobre las actividades provenientes de la prestación de servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior.

Sería conveniente, además, que todas las provincias lo hicieran recurriendo a un mismo instrumento de técnica legislativa, ya que el empleo de los institutos como la *exención*, la *exclusión de objeto* o la *deducción en la base* no es indiferente en presencia de normas legales que prescriben pautas hermenéuticas especiales para ellos⁵⁸⁷.

En este aspecto, se coincide con Bulit Goñi⁵⁸⁸ en el sentido que, teniendo en cuenta la distinción formulada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno a los conceptos de *hecho imponible* y *base imponible* en relación a este gravamen –siendo el primero, el que determina y da origen a la obligación tributaria, y el segundo, no más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación⁵⁸⁹– la figura apropiada es la de la *exención*.

⁵⁸⁵ Ley 14.333 (B.O. 30/12/2011). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*

⁵⁸⁶ En la exposición de motivos que acompañó la elevación del proyecto de ley, se expresó que “se sugiere la modificación del inciso d) del artículo 186 del Código Fiscal (T.O. 2011) que contempla entre los supuestos de actividades no gravadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las exportaciones de servicios no financieros, con el objetivo de dotar a la norma de mayor precisión para facilitar su interpretación”. En esta ocasión, el redactor entendió que estaba en presencia de un supuesto de actividad no gravada por el impuesto, es decir, una *exclusión de objeto*. Cfr. Fundamentos de la Ley 14.333 [en línea] http://www.hcdiputados-ba.gov.ar/includes/ley_completa.php?vnroley=14333

⁵⁸⁷ Por ejemplo, el artículo 2 del Código Fiscal de Entre Ríos, según el cual la analogía es admisible para colmar vacíos legislativos, pero en virtud de ella no pueden crearse *exenciones*. Una prescripción similar se encuentra contenida en el artículo 4 del Código Fiscal de Mendoza.

⁵⁸⁸ BULIT GOÑI, Enrique G.; *El comercio exterior y el impuesto sobre los ingresos brutos*; en *Práctica Profesional* 15/06/2006. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁵⁸⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “SA Indunor CIFlyF c/Provincia del Chaco”, fallo del 13 de Septiembre de 1973. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Las provincias que aún no lo han hecho, afrontan el riesgo que sus códigos fiscales sean declarados –en un caso concreto– en pugna con el régimen de la Ley de Coparticipación Federal, siempre que se acredite –como se mencionó anteriormente– la existencia de analogía con algún gravamen nacional coparticipable.

Ello por cuanto el quinto párrafo del pto. 1 del inc. b) de su art. 9, al establecer las características básicas a las que los impuestos sobre los ingresos brutos deben ajustarse⁵⁹⁰, prescribe que con los mismos *[p]odrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza).*

La doctrina⁵⁹¹ entiende que el párrafo referido importa –implícitamente– la voluntad de la ley de que las exportaciones no sean alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, así como la "autorización", en sentido opuesto y esto sí dicho de modo expreso, para que las mencionadas actividades conexas a las exportaciones puedan ser gravadas.

Ciertamente –sostiene Almada⁵⁹²– no era necesario que la Ley de Coparticipación Federal insistiera sobre el tema, pues todas las provincias habían renunciado a cobrar el tributo sobre estos ingresos a la época de su sanción. No obstante, en cambio, se hacía necesario clarificar la cuestión debatida en aquel entonces en torno a las actividades conexas.

Así, según Dos Santos y Velasco Carabajal⁵⁹³ los antecedentes históricos y normativos muestran claramente que la decisión de no gravar las exportaciones fue consagrada a dos niveles: (i) en la legislación tributaria local de cada provincia; y (ii) en la Ley 22.006, al modificar el art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal, y su sucesora, Ley 20.221, que ha sido mantenido, actualmente, en la 23.548.

Ahora bien, como dice Revilla⁵⁹⁴, las provincias –con el aval de la nación– liberaron del impuesto sobre los ingresos brutos a las operaciones de exportación, y lo hicieron para todo tipo de exportación, sin distinguir entre bienes y servicios. No existe, entonces, motivo alguno para establecer restricciones que no surgen de los términos de la ley convenio, ni se pueden considerar implícitas en ella.

Para Almada⁵⁹⁵, de no entenderse así se produce, además, un tratamiento desigual entre la actividad de exportación de bienes y la de servicios, que no encuentra lógico fundamento, por lo que deviene arbitrario, vulnerando el artículo 16 de la Constitución nacional (principio de igualdad).

Si el objetivo perseguido con el beneficio exentivo a las exportaciones ha sido el de "no exportar impuestos", a fin de promover el comercio internacional, no se entiende por qué debe resultar aplicable sólo a los bienes, sin ponderarse de igual modo a las actividades de servicios, que en los últimos tiempos han evidenciado un gran

⁵⁹⁰ Sobre el alcance la expresión "deben ajustarse" véase Nota 518.

⁵⁹¹ Cfr. BULIT GOÑI, Enrique G.; Ob. Cit. Nota 588. En el mismo sentido BALBO, Elvira Hebe, Ob. Cit. Nota 520, para quien esta autorización expresa lleva a concluir que las exportaciones, en sí mismas, no pueden ser alcanzadas por el tributo, sin vulnerar el régimen de coparticipación. En el mismo sentido, ALMADA, Lorena; Ob. Cit. Nota 571, para quien este punto permite inferir la prohibición para las provincias de gravar las actividades de exportación en sí mismas.

⁵⁹² ALMADA, Lorena; Ob. Cit. Nota 571.

⁵⁹³ VELASCO CARABAJAL, Aníbal y DOS SANTOS, Hugo; *"Ingresos brutos a las actividades de las exportaciones. Inconstitucionalidad por violación de una normativa de rango superior. Ley 23.548"*; ponencia en el VIII Seminario Internacional de Tributos Locales, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 13 y 14 de noviembre de 2008. Citado por ALMADA, Lorena en Ob. Cit. Nota 571.

⁵⁹⁴ REVILLA, Pablo; *Tratamiento de las exportaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos bajo el prisma de la ley de coparticipación federal*; en ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, director, *Tributación local provincial y municipal*, capítulo III, "Tributos provinciales", ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 500. Citado por ALMADA, Lorena en Ob. Cit. Nota 571.

⁵⁹⁵ ALMADA, Lorena en Ob. Cit. Nota 571.

crecimiento, en todas sus modalidades⁵⁹⁶.

Aspecto cuantitativo del hecho imponible

Ya se han anticipado algunas cuestiones vinculadas con la apreciación del aspecto cuantitativo del hecho imponible de este gravamen, en relación a la actividad de los CSC establecidos en el país.

En particular, se mencionó que el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad gravada, en el caso, la propia del CSC. En este aspecto, sólo cabe aclarar que, a modo de definición general, las legislaciones consideran “ingreso bruto” toda retribución obtenida por el ejercicio de dicha actividad⁵⁹⁷.

También se mencionó que el Código Fiscal de Córdoba admite deducir de la referida base imponible, los ingresos brutos provenientes de los servicios prestados en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, lo que cuantitativamente equivale a eximir –o a excluir del objeto del gravamen– a la actividad desarrollada por el CSC.

Se mencionó también que, de acuerdo a la jurisprudencia predominante en los organismos de aplicación del Convenio Multilateral –en particular, en la Comisión Plenaria–, en los casos en que la actividad –industrial, comercial, etc.– propia de la sucursal o filial en que se co-localiza el CSC, se ejerza en dos o más jurisdicciones, tanto ésta como la actividad propia del CSC deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, a cuyo efecto los ingresos brutos provenientes de ambas actividades deben repartirse entre esas jurisdicciones.

En otras palabras, cada fisco en cuyo ámbito se despliega aquella actividad, tiene potestad para gravar *sólo una fracción* de los ingresos brutos provenientes de ambas actividades. Esa *fracción* se determina sobre la base del denominado *Régimen general* previsto en los artículos 2 a 5 del Convenio Multilateral.

Este *Régimen* sucintamente dispone distribuir los ingresos brutos provenientes de ambas actividades –la propia del CSC y la desarrollada por la respectiva filial o sucursal del país en que se co-localiza– en la siguiente forma: (i) el cincuenta por ciento (50 %) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción, y (ii) el cincuenta por ciento (50 %) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción⁵⁹⁸.

Los ingresos y gastos computables a este fin, son los que surjan del último balance cerrado por la respectiva sucursal o filial del país en el año calendario inmediato anterior⁵⁹⁹.

En particular, los gastos computables son aquellos que se originan por el ejercicio de las actividades⁶⁰⁰, y se entiende que los mismos son efectivamente soportados en una

⁵⁹⁶ ALMADA, Lorena en Ob. Cit. Nota 571.

⁵⁹⁷ Ob. Cit. Nota 511, art. 187, pár. 2.

⁵⁹⁸ Ob. Cit. Nota 536, art. 2.

⁵⁹⁹ Ob. Cit. Nota 536, art. 5, primer párrafo.

⁶⁰⁰ Ob. Cit. Nota 536, art. 3. La norma incluye, a título enunciativo, los gastos incurridos en concepto de sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc. y las amortizaciones ordinarias admitidas por la Ley del Impuesto a las Ganancias. Excluye, en cambio, el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales, junto con el costo de las mercaderías en las actividades comerciales, el costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización, los gastos de propaganda y publicidad, los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos

jurisdicción, cuando tienen una relación directa con las actividad que en la misma se desarrollen, aun cuando la erogación que ellos representan se efectúe en otra⁶⁰¹.

En el caso de los ingresos, la identificación de la jurisdicción de donde provienen es relativamente sencilla para el supuesto de operaciones entre presentes. Por ello, para el supuesto de operaciones entre ausentes, se dispone la atribución del ingreso a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente⁶⁰².

Estas sucintas normas plantean, en la práctica, innumerables problemas de aplicación que no es posible abordar en este trabajo, y para lo cual pueden consultarse trabajos específicos sobre la materia⁶⁰³.

Finalmente, el aspecto cuantitativo del hecho imponible requiere el análisis de las alícuotas aplicables a la actividad de los CSC establecidos en el país, a cuyo efecto, como se anticipó, debe atenderse a lo establecido en cada una de las leyes impositivas provinciales. En tal sentido, las mencionadas alícuotas son las que se indican en el Anexo I.

Como se puede apreciar, las alícuotas oscilan entre un mínimo de 2,25% (Corrientes) y un máximo de 4,5% (Tierra del Fuego), siendo la más frecuente, la del 3%.

También se puede apreciar una tendencia al establecimiento de alícuotas diferenciales para distintas categorías de contribuyentes, creadas legislativamente sobre la base de distintos criterios de diferenciación.

En algunas provincias, como Jujuy y La Pampa, esos criterios tienen en cuenta el monto de la base imponible del contribuyente (*i.e.*, de la sucursal o filial del país en la que se encuentra co-localizado el CSC), lo que torna progresivo al gravamen⁶⁰⁴, en consonancia con cláusulas constitucionales que expresamente prevén la progresividad del régimen tributario de las mencionadas provincias⁶⁰⁵.

Se trata de un criterio razonable, no arbitrario, y por ello mismo, compatible con la garantía de igualdad contemplada en el art. 16 de la Constitución Nacional⁶⁰⁶, a la cual también deben ajustarse las constituciones provinciales, en virtud de lo establecido en

cambiarlos, derechos, etc.), los intereses y los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1 %) de la utilidad del balance comercial.

⁶⁰¹ Ob. Cit. Nota 536, art. 4. La norma efectúa algunas aclaraciones. Primero, cita el ejemplo de los sueldos, jornales y otras remuneraciones, los cuales se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren. Segundo, admite que los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuyan en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos (en caso contrario, deben distribuirse mediante estimación razonablemente fundada). Tercero, dispone que los gastos de transporte se atribuyan por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.

⁶⁰² Ob. Cit. Nota 536, art. 2, inc. b) *in fine*.

⁶⁰³ Por ejemplo, EGUEZ, Hermosinda; *Análisis crítico del régimen general del Convenio Multilateral*; en *Práctica Profesional* 2011-139. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁶⁰⁴ Se denominan progresivos a los impuestos establecidos con una alícuota creciente del monto imponible. Cfr. JARACH Dino, Ob. Cit. Nota 570, p 235.

⁶⁰⁵ El pár. 1 del art. 82 de la Constitución de la Provincia de Jujuy (sancionada por la Honorable Convención Constituyente el 22 de Octubre de 1986, disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*) dispone “[e]l régimen tributario se orientará sobre la base de su función económico-social y de los principios de igualdad y proporcionalidad. La ley podrá establecer la progresividad, la que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”. Del mismo modo, el art. 44 de la Constitución de la Provincia de La Pampa (sancionada el 6 de Octubre de 1960 y con las reformas de la Convención de 1994, disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*) establece: “[l]a equidad será la base del régimen tributario. Las contribuciones, proporcionales o progresivas, se inspirarán en propósitos de justicia social [...]”.

⁶⁰⁶ En efecto, la garantía de la igualdad ante la ley del art. 16 de la Constitución Nacional no puede considerarse vulnerada si la norma legal no establece distinciones irrazonables o inspiradas en fines de ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas (Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Heredia M. y Cía. S.R.L. c. Provincia de Santa Fe”, fallo del 13 de Noviembre de 1963). Asimismo, la igualdad de las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estime diversas de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes. Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “López López, Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero”, fallo del 15 de Octubre de 1991).

el art. 5 de aquélla⁶⁰⁷.

En cambio, otras provincias como Santa Fe y Santa Cruz, diferencian a los contribuyentes en base a su lugar de establecimiento, con la consecuencia que la actividad de un CSC co-localizado en una sucursal o filial con actividad propia desarrollada en esas provincias, quedará gravada a una alícuota superior si dicha sucursal o filial se localiza fuera del territorio de las mismas.

Al construirse sobre un criterio estrictamente geográfico –y por ello, no económico– estas diferenciaciones pierden razonabilidad a la luz de la mencionada garantía de igualdad. Además, en tanto tienden a incentivar el establecimiento de contribuyentes en sus propios égidios, relegando el desarrollo armónico de las provincias en conjunto, no respetan el espíritu de la denominada “cláusula del progreso” establecida en el inc. 18 de art. 75 de la Constitución Nacional.

En efecto, como explican Gomez Martín y otros⁶⁰⁸, el objetivo y el alcance de esa cláusula es propender al desarrollo armónico de las provincias, mediante la promoción de políticas diferenciadas tendientes a equilibrar el desigual desarrollo, dirigidas a provincias que tienen dificultades económicas y de progreso. Este no parece ser el caso de las provincias de Santa Fe y Santa Cruz, la mayoría de cuyos indicadores de infraestructura exhiben valores que superan el promedio del país⁶⁰⁹.

Además, en cuanto llevan a los CSC co-localizados en sucursales o filiales establecidos fuera de esas jurisdicciones, a competir en condiciones desiguales con aquellos establecidos en el interior de las mismas, traducen la vigencia de un gravamen económico con fines de protección o preferencia, incompatible con la “cláusula comercial” contenida en el mencionado inc. 13 del art. 75 de la Constitución Nacional⁶¹⁰.

Finalmente, de parte de algunas legislaturas provinciales –como las de Misiones y Santa Fe– se advierte una tendencia favorable a delegar en los gobiernos provinciales, facultades para modificar parcial o totalmente las alícuotas del gravamen que recae sobre las actividades de los CSC establecidos en el país; facultades que, por otra parte han sido efectivamente ejercidas.

No hace falta insistir demasiado en la inconstitucionalidad de tales delegaciones –y de las normas dictadas a su amparo–, a la luz de los arts. 5 y 99, inc. 3 de la Constitución Nacional.

⁶⁰⁷ El art. 5 de la Constitución de la Nación Argentina (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994, texto ordenado por Ley 24.430, disponible en Base de Datos Infoleg – Información Legislativa) prescribe: “[c]ada provincia dictará para sí una Constitución [...] de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; [...]”

⁶⁰⁸ GOMEZ MARTIN, Marcos; RODRIGUEZ ALVAREZ, Mariana y DINITZ, Ingrid; *Proteccionismo fiscal provincial, dilema del prisionero y función armonizadora de la Constitución Nacionañ*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV*, Enero de 2013. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

⁶⁰⁹ Por ejemplo, en términos del porcentaje de hogares con acceso a agua de red, o a energía eléctrica de red. Cfr. SUBSECRETARIA DE PLANIFICACION ECONOMICA, SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO; Serie *Fichas Provinciales* [en línea] http://www.mecon.gov.ar/peconomica/basehome/fichas_provinciales.htm

⁶¹⁰ Cfr. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Vila, Luis y Justo y otros c. Provincia de Córdoba”, fallo del 23 de Agosto de 1937 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*) entre otros.

VI – TRATAMIENTO EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA ARGENTINA

(Continuación: Los “acuerdos de nivel de servicios” –*service level agreements*– frente al Impuesto de Sellos)

Introducción

Como se ha mencionado en varias partes de este trabajo, es habitual que el establecimiento de un CSC en Argentina se formalice jurídicamente mediante la suscripción –entre la sucursal o filial local que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC, y cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos– de determinados *acuerdos de nivel de servicios* (del inglés, *service level agreements*).

En general, se celebran tantos *acuerdos de nivel de servicios* como entidades prestatarias de los mismos existan y cada uno de ellos tiene la naturaleza jurídica de un *contrato* –en los términos del art. 1.137 del Código Civil– para cuya celebración normalmente se adopta la forma *escrita*, de donde resulta la existencia de uno o más *instrumentos privados*. En tales condiciones se justifica analizar el tratamiento que cabe asignar a tales instrumentos frente al Impuesto de Sellos.

A ese fin, conviene tener presente que el Impuesto de Sellos –como el Impuesto sobre los Ingresos Brutos– tiene carácter provincial, razón por la cual resulta ineludible hacer referencia a lo establecido en cada uno de los códigos fiscales de provincia y, en su caso, las respectivas leyes impositivas, según lo requiera las necesidades del análisis.

Al mismo fin, y teniendo en cuenta que las partes que intervienen en la concertación de estos *acuerdos* se encuentran ubicadas en distintos países, conviene considerar algunas de las modalidades habitualmente utilizadas para la prestación del consentimiento en la concertación de los mismos.

En ese sentido, una modalidad común involucra la existencia en el país de una persona con facultades suficientes para representar –convencional y voluntariamente– a las entidades prestatarias del exterior, en la celebración del acuerdo. En este caso, la prestación del consentimiento tiene lugar cuando los representantes de ambas partes⁶¹¹ firman el texto del *acuerdo*, lo que usualmente se hace en dos ejemplares de un solo tenor.

Se trata de un supuesto de celebración *entre presentes*, en el que la concertación del *acuerdo* tiene lugar, por medio de representantes, *en el territorio del país*. Sin embargo, nada obsta que de la misma manera –existiendo en el exterior, una persona con facultades suficientes para representar a la entidad del país que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC– la firma del *acuerdo* tenga lugar en el exterior –usualmente en la Casa Matriz del grupo económico–, en cuyo caso es allí donde deben considerarse celebrados los *acuerdos* así instrumentados.

Otra modalidad común es aquella en virtud de la cual, un representante de la entidad

⁶¹¹ Nada impide que las facultades de representación de cada una de las partes sean conferidas a una sola y la misma persona. Se trata de un supuesto de *autocontratación* no prohibido, en tanto no conlleva la existencia de conflicto entre los intereses del representado y los del representante. En efecto, como señalan Garrido y Zago, las prohibiciones contenidas en nuestra legislación civil y comercial relativas a casos de *autocontratación* responden, en todos los casos, a consideraciones de política legislativa por las que se meritúan con equidad las posibilidades ventajosas o ruinosas que la admisión de la figura puede significar en los intereses del representado, cuando pueda existir un conflicto posible con los del representante. Cfr. GARRIDO, Fortunato Roque y ZAGO, Jorge Alberto; *Contratos Civiles y Comerciales. Parte General*; 1ª edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995, p. 128. Para una descripción de los distintos supuestos de *autocontratación* prohibidos en el Código Civil, el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Comerciales, véase la obra citada, págs. 128-130.

local suscribe dos ejemplares del texto de cada *acuerdo* y los envía por correo postal al representantes de cada una de las respectivas entidades prestatarias del exterior, para que éste proceda, en relación a uno de tales ejemplares, a su firma y devolución por la misma vía, a la entidad local.

En este caso, se está en presencia de un supuesto de celebración *entre ausentes*, en el cual el consentimiento se considera manifestado por correspondencia epistolar, en los términos del art. 1.147 del Código Civil. En particular, el documento suscripto por el representante de la entidad local, responde a las características de una *oferta* o *propuesta*, que al ser firmado por la otra parte, se considera *aceptada*.

Las distintas modalidades de contratación mencionadas proyectan consecuencias en relación a los distintos aspectos del hecho imponible en el Impuesto de Sellos, como se verá a continuación.

El aspecto objetivo del hecho imponible

En la descripción del objeto del gravamen, la mayoría de las legislaciones provinciales se ajustan⁶¹² a lo prescripto en los dos primeros párrafos del pto. 2 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal.

Según el primero de tales párrafos, el gravamen debe recaer –en cuanto interesa a los fines de este trabajo– sobre: (i) contratos de carácter oneroso instrumentados, y sobre (ii) contratos a título oneroso formalizados por correspondencia.

Según el segundo, por *instrumento* debe entenderse toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los contratos mencionados en el párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Apreciar la existencia de un *instrumento* –en los términos antedichos– puede resultar una cuestión relativamente sencilla cuando el contrato que se instrumenta se ha celebrado *entre presentes*. En cambio, puede ofrecer dificultades cuando la celebración tiene lugar *por correspondencia*, en donde el intercambio epistolar dificulta la tarea de identificar cuál de todos los documentos intercambiados perfecciona el contrato.

En tales circunstancias, ante la falta de mayores precisiones en la Ley de Coparticipación Federal, las legislaciones provinciales suministran pautas concretas para determinar si, en un caso concreto de celebración entre ausentes, corresponde entender que se ha configurado la existencia de un *instrumento*.

Esa pauta es aquella según la cual, en los casos de contratos formalizados por correspondencia, el *instrumento* está constituido –en cuanto interesa a los fines de este trabajo– por *la respectiva oferta o propuesta firmada por su destinatario*.

En general, casi todas las legislaciones provinciales contienen este principio, ya sea como un requisito para considerar instrumentado el contrato formalizado por

⁶¹² Se tratan, éstas también, de características básicas a las que “deben ajustarse” las legislaciones provinciales en materia del impuesto de sellos, en el sentido referenciado en Nota 518 del Capítulo anterior. En otras palabras, los impuestos provinciales de sellos que no se ajustan a estas características básicas, se consideran en pugna con el régimen de la Ley de Coparticipación Federal, si resultan análogos a cualquier otro gravamen coparticipable.

correspondencia (Buenos Aires⁶¹³, Córdoba⁶¹⁴, Chaco⁶¹⁵, Chubut⁶¹⁶, La Pampa⁶¹⁷, La Rioja⁶¹⁸, San Juan⁶¹⁹, San Luis⁶²⁰, Santa Cruz⁶²¹, Santa Fe⁶²², Tucumán⁶²³) o, menos precisamente, como un elemento definitorio del “contrato formalizado por correspondencia” (Río Negro⁶²⁴) o simplemente como condición para sujetar dichos contratos al pago del gravamen (Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁶²⁵, Corrientes⁶²⁶, Entre Ríos⁶²⁷, Formosa⁶²⁸, Jujuy⁶²⁹, Mendoza⁶³⁰, Misiones⁶³¹, Salta⁶³², Santiago del Estero⁶³³, Tierra del Fuego⁶³⁴).

Las únicas excepciones están determinadas por las legislaciones vigentes en la Provincia de Neuquén⁶³⁵, en donde el perfeccionamiento de los contratos celebrados por correspondencia puede verificarse por cualquier *hecho, acto o documentación*; y en la Provincia de Catamarca⁶³⁶, en donde dicho perfeccionamiento puede verificarse, además, por cualquier *registración*.

Naturalmente, por vía de interpretación no cabe asignar a estos supuestos –hecho, acto, documentación o registración– un alcance tal que permita inferir un concepto de *instrumento* –para el caso de contratos por correspondencia– que contradiga o exceda del marco general suministrado por el referido segundo párrafo del pto. 2 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal.

Pero lo que interesa destacar es que, aún en el marco conceptual más amplio que suministran las legislaciones de Catamarca y Neuquén, *la respectiva oferta o propuesta firmada por su destinatario* guarda virtualidad como medio configurativo del concepto de *instrumento* en los casos de contratos celebrados por correspondencia.

Por consiguiente, cabe inferir que el texto escrito de los referidos *acuerdos de nivel de*

⁶¹³ Ley 10.397, texto ordenado por la Resolución 39/2011 (B.O. 03/11/2011); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 260, p. 2.

⁶¹⁴ Ley 6.006, texto ordenado por Decreto 574/2012 (B.O. 26/06/2012); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 220.

⁶¹⁵ Decreto-ley 2444/1962 (B.O. 29/01/1963), texto ordenado internamente por la Dirección General de Rentas en Diciembre de 1994; disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 182.

⁶¹⁶ Ley XXIV-38 (B.O. 02/01/2009), consolidada por Ley 5.816 (B.O. 02/01/2009), antes ley 5.450; disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 157.

⁶¹⁷ Ley 271, texto ordenado por Decreto 1572/2010 (B. O. 23/07/2010); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 230.

⁶¹⁸ Decreto-ley 4040/1981 (B.O. 21/04/1981), texto ordenado por Ley 6.402 (B.O. 24/07/1998); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 122.

⁶¹⁹ Ley 3.908 (B.O. 12/06/1974); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 194, p. 1.

⁶²⁰ Ley VI-0490-2005 (B.O. 09/12/2005); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 219.

⁶²¹ Ley 3.251 (B. O. 26/03/2012); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 213, p. 2.

⁶²² Ley 3.456 (B.O. 16/11/1948), texto ordenado por el Decreto 2350/1997 (B.O. 20/01/1998); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 170.

⁶²³ Ley 5.121 (B.O. 18/12/1979), texto consolidado por Ley 8.240 (B.O. 11/01/2010); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 240.

⁶²⁴ Ley “I” 2.407 (B.O. 31/11/1990), texto consolidado por la Ley 4.686 (B.O. 05/09/2011); disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*; art. 13.

⁶²⁵ Ley 541 (B.O. 02/02/2001), texto ordenado por el Decreto 185/2013 (B.O. 28/05/13); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 402, p. 1.

⁶²⁶ Ley 3.037 (B.O. 05/06/1972), texto ordenado por el Decreto 4142/1983 (B.O. 31/10/1984); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 162, p. 1.

⁶²⁷ Ley 6.505 (B.O. 14/11/1980), texto ordenado por el Decreto 3567/2006 (B. O. 07/08/2006); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 194.

⁶²⁸ Ley 1.589 (B.O. 27/11/2012); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 139, p. 1.

⁶²⁹ Ley 5.791 (B.O. 16/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*; art. 179, p. 1.

⁶³⁰ Ley 4.362 (B.O. 29/08/1979), texto ordenado por el Decreto 1284/1993 (B.O. 18/11/1093); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 204.

⁶³¹ Ley XXII-35 (Antes Ley 4366) texto ordenado en 2010 (B.O. 19/01/2010); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 172, p. 1.

⁶³² Ley 9-1975 (B.O. 01/03/2007); disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*; art. 230, p. 5.

⁶³³ Ley 6.792 (B.O. 06/01/2006); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 240.

⁶³⁴ Ley 439 (B.O. 01/02/1999); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 245, p. 1.

⁶³⁵ Ley 2.680 (B.O. 18/12/2009), modificada por Leyes 2.838 (B.O. 04/01/2013) y 2896 (B.O. 03/01/2014). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 223.

⁶³⁶ Ley 5.022 (B.O. 19/01/2001); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 199.

servicios suscripto por los representantes de ambas partes –la entidad local que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC y cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos– configura un *instrumento*, en los términos antes mencionados, con prescindencia de si la contratación ha tenido lugar entre presentes (en el país o en el exterior) o entre ausentes (por correspondencia epistolar).

Luego, si tales *acuerdos* contemplan el cobro de un cargo específico –precio fijo o variable– o general –costo de los servicios prestados– existirá *onerosidad* y por ende estarán incluidos en el objeto del gravamen.

Conviene ahora analizar algunos apartamientos a las reglas mencionadas, que se observan en las legislaciones provinciales y que podrían conducir a relativizar la entidad de la conclusión anterior.

En este sentido cabe mencionar, en primer lugar, la legislación vigente en las provincias de Jujuy⁶³⁷, La Rioja⁶³⁸ y Tucumán⁶³⁹, en cuyos ámbitos están gravados con el impuesto de sellos, no sólo los contratos de carácter oneroso, sino también aquellos que sean *susceptibles de apreciación económica*.

En el mismo sentido, la Provincia de Neuquén⁶⁴⁰, en cuyo ámbito las normas que definen el *hecho imponible* no aluden expresamente a esta última categoría de contratos, pero los preceptos que definen la *base imponible* sí lo hacen, de manera implícita, al contemplar como supuesto especial, el caso de *actos a título gratuito efectuados con cargo de prestaciones apreciables en dinero*.

En sentido similar también, la Provincia de Salta⁶⁴¹, cuya legislación guarda silencio en torno al requisito de *onerosidad* como condición de gravabilidad de los contratos, sujetando al gravamen a todos aquellos que se encuentren comprendidos en las disposiciones de su Código Fiscal y su Ley Impositiva.

El efecto de estos apartamientos –en cuanto interesa a los fines de este trabajo es– es el de incluir, en el objeto del gravamen, también a aquellos *acuerdos de nivel de servicios* que no contemplan el cobro de un cargo –general o específico– por los servicios prestados por el CSC.

No es el caso de la provincia de Mendoza⁶⁴², en cuyo ámbito están gravados todos los contratos a título oneroso que consten en instrumentos públicos o privados y que importen un interés pecuniario o un derecho, en tanto ambas condiciones –onerosidad del contrato, susceptibilidad de apreciación económica de sus prestaciones– no son independientes.

Otro apartamiento se produce en los casos en que las legislaciones provinciales no exigen el requisito de *onerosidad* como condición de gravabilidad de los contratos formalizados por correspondencia, como establece expresamente la Ley de Participación Federal.

Sólo las legislaciones vigentes en Córdoba⁶⁴³, Entre Ríos⁶⁴⁴, Mendoza⁶⁴⁵, Misiones⁶⁴⁶ y Santiago del Estero⁶⁴⁷ recogen expresamente el requisito de *onerosidad* como

⁶³⁷ Ob. Cit. Nota 629, art. 171.

⁶³⁸ Ob. Cit. Nota 618, art. 119, pár. 1.

⁶³⁹ Ob. Cit. Nota 623, art. 235, pár. 1.

⁶⁴⁰ Ob. Cit. Nota 635, art. 245.

⁶⁴¹ Ob. Cit. Nota 632, art. 226.

⁶⁴² Ob. Cit. Nota 630, art. 201, inc. a).

⁶⁴³ Ob. Cit. Nota 614, art. 218, pár. 1.

⁶⁴⁴ Ob. Cit. Nota 627, art. 190, pár. 1.

⁶⁴⁵ Ob. Cit. Nota 630, art. 201, inc. b).

⁶⁴⁶ Ob. Cit. Nota 631, art. 165, pár. 1.

⁶⁴⁷ Ob. Cit. Nota 633, art. 227, inc. a).

condición de gravabilidad de contratos formalizados por correspondencia. Las demás provincias guardan silencio al respecto, excepto Neuquén⁶⁴⁸, que expresamente sujeta al gravamen a todos los contratos celebrados entre ausentes.

Nuevamente el efecto de este apartamiento es el de incluir, en el ámbito de aplicación del gravamen, a aquellos *acuerdos de nivel de servicios* que no contemplan el cobro de un cargo por los servicios prestados por el CSC, en este caso, cuando hayan sido formalizados por correspondencia epistolar.

Luego, las distintas formulaciones de los hechos imponibles a que se ha hecho mención –por cuya virtud quedan incluidos en el objeto del gravamen los contratos de carácter no oneroso– son válidas con carácter general –manteniéndose, por ende, la tesis de la gravabilidad de los *acuerdos de nivel de servicios* que no prevén el cobro de un cargo general o específico por los servicios del CSC– mientras el gravamen no sea declarado –en un caso concreto– en pugna con el régimen de la Ley de Coparticipación Federal⁶⁴⁹.

A este fin, y a diferencia de lo que ocurre con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no se requiere probar que el gravamen es *análogo* a algún tributo nacional coparticipable.

En efecto, en materia del Impuesto de Sellos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁶⁵⁰ ha sentado el criterio según el cual, a quien pretende que se declare en pugna una ley de impuesto de sellos con el pto. 2 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal, no es necesario exigirle la alegación o prueba de la superposición entre tal gravamen y los nacionales coparticipables.

Es que, al adherirse al régimen de coparticipación por medio de una ley local, sin limitaciones ni reservas, se entiende que las provincias aceptaron cuestiones tales como la definición de *instrumento*, y el requisito de *onerosidad* como condición de gravabilidad de los contratos sujetos al gravamen, quedando incorporadas al derecho público local⁶⁵¹.

Por lo tanto, cualquier pretensión provincial que contravenga lo prescripto por el pto. 2 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal, contradice también los propios actos de acatamiento en una conducta que se constituye en menoscabo de la seguridad jurídica y deja de lado la sana doctrina acerca de la “necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”⁶⁵².

El aspecto subjetivo del hecho imponible

Con excepción de Corrientes, Formosa y Misiones, las jurisdicciones contemplan el precepto según el cual, son contribuyentes del gravamen quienes formalicen los

⁶⁴⁸ Ob. Cit. Nota 635, art. 219, inc. a).

⁶⁴⁹ Véase la Nota 612.

⁶⁵⁰ Véase el voto en disidencia emitido *in re* “Alba y otros”, fallo del 23 de Febrero de 1995 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*), cuya doctrina fue luego recogida por el voto unánime emitido *in re* “GRAFA S.A. c. Fisco Nacional -D.G.I.- s. repetición”, fallo del 17 de Marzo de 1998 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*) y más recientemente por Procurador General de la Nación en el dictamen emitido en el marco de la causa “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén”, fallo del 15 de Abril de 2004 (disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*).

⁶⁵¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén”, fallo del 15 de Abril de 2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

⁶⁵² Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén”, fallo del 15 de Abril de 2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

contratos que integran el objeto del mismo.

En Corrientes⁶⁵³ el mismo precepto se infiere de aquel según la cual, cuando un mismo hecho imponible sea realizado por dos o más personas todas se considerarán como contribuyentes por igual y serán solidariamente obligados al pago del tributo por la totalidad del mismo. Con una redacción sustancialmente similar, la misma regla rige en Catamarca⁶⁵⁴ y Misiones⁶⁵⁵.

Por cierto que el mencionado principio de solidaridad se encuentra presente –con redacciones que no difieren en lo sustancial– en todas las legislaciones provinciales, ya sea en el texto legal del gravamen (Entre Ríos⁶⁵⁶), en la parte general del respectivo código (Catamarca⁶⁵⁷, Córdoba⁶⁵⁸, Corrientes⁶⁵⁹, Formosa⁶⁶⁰, Jujuy⁶⁶¹, Misiones⁶⁶², Río Negro⁶⁶³, Salta⁶⁶⁴ y Neuquén⁶⁶⁵) o en ambos (Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁶⁶⁶ y Provincias de Buenos Aires⁶⁶⁷, Chaco⁶⁶⁸, Chubut⁶⁶⁹, La Pampa⁶⁷⁰, La Rioja⁶⁷¹, Mendoza⁶⁷², San Juan⁶⁷³, San Luis⁶⁷⁴, Santa Cruz⁶⁷⁵, Santa Fe⁶⁷⁶, Santiago del Estero⁶⁷⁷, Tierra del Fuego⁶⁷⁸ y Tucumán⁶⁷⁹).

Por consiguiente, la sucursal o filial del país que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC, y cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos, son contribuyentes del gravamen en relación al *acuerdo de nivel de servicios* que suscriban, respondiendo solidariamente por la totalidad de la respectiva obligación tributaria.

Teniendo en cuenta la imposibilidad práctica de los fiscos locales para exigir compulsivamente el pago del gravamen en cabeza de las entidades prestatarias del exterior, puede esperarse que aquéllos hagan valer el mencionado principio de solidaridad, exigiendo el pago de la totalidad del gravamen a la entidad local que actúa como prestataria de los servicios del CSC en el país.

En tal supuesto, el impuesto de sellos constituiría un costo más que, según lo acordado en el respectivo *acuerdo de nivel de servicios*, podría ser facturado –junto con los demás costos vinculados a la prestación de los servicios– a las entidades prestatarias del exterior, o en su caso, considerado entre los demás costos

⁶⁵³ Ob. Cit. Nota 626, art. 19, párr. 1.

⁶⁵⁴ Ob. Cit. Nota 636, art. 22, párr. 1, referida al caso en que un mismo hecho imponible se atribuya a dos o más personas o entidades.

⁶⁵⁵ Ob. Cit. Nota 631, art. 22, párr. 1, referida al caso en que un mismo acto, operación o situación que origine obligaciones fiscales sea realizado o se verifique respecto a dos o más personas.

⁶⁵⁶ Ob. Cit. Nota 627, art. 200.

⁶⁵⁷ Ob. Cit. Nota 636, art. 22, párr. 1.

⁶⁵⁸ Ob. Cit. Nota 614, art. 31, párr. 1.

⁶⁵⁹ Ob. Cit. Nota 626, art. 19, párr. 1.

⁶⁶⁰ Ob. Cit. Nota 628, art. 15, párr. 1.

⁶⁶¹ Ob. Cit. Nota 629, art. 16, párr. 4.

⁶⁶² Ob. Cit. Nota 631, art. 22, párr. 1.

⁶⁶³ Ley “I” 2.886 (B.O. 30/08/1993), texto consolidado por la Ley 4.686 (B.O. 05/09/2011); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 16, párr. 1.

⁶⁶⁴ Ob. Cit. Nota 632, art. 16, párr. 1.

⁶⁶⁵ Ob. Cit. Nota 635, art. 23, párr. 1.

⁶⁶⁶ Ob. Cit. Nota 625, arts. 13, párr. 1 y 436.

⁶⁶⁷ Ob. Cit. Nota 613, arts. 20, párr. 1 y 292.

⁶⁶⁸ Ob. Cit. Nota 615, arts. 13, párr. 1 y 187.

⁶⁶⁹ Ob. Cit. Nota 616, arts. 14, párr. 1 y 163.

⁶⁷⁰ Ob. Cit. Nota 617, arts. 24, párr. 1 y 236.

⁶⁷¹ Ob. Cit. Nota 618, arts. 17, párr. 1 y 128.

⁶⁷² Ob. Cit. Nota 630, arts. 19, párr. 1 y 209, párr. 1.

⁶⁷³ Ob. Cit. Nota 619, arts. 23, párr. 1 y 198.

⁶⁷⁴ Ob. Cit. Nota 620, arts. 24, párr. 1 y 226.

⁶⁷⁵ Ob. Cit. Nota 621, arts. 18, párr. 1 y 244.

⁶⁷⁶ Ob. Cit. Nota 622, arts. 25, párr. 1 y 178.

⁶⁷⁷ Ob. Cit. Nota 633, arts. 23, párr. 1 y 245, párr. 1.

⁶⁷⁸ Ob. Cit. Nota 634, arts. 14, párr. 1 y 251.

⁶⁷⁹ Ob. Cit. Nota 623, arts. 25, párr. 1 y 244.

computables para la determinación del precio a facturar por tales servicios.

El aspecto espacial del hecho imponible

En la formulación de los criterios de atribución de potestad tributaria a cada uno de los fiscos locales, en general las legislaciones provinciales también se ajustan a lo prescripto en el tercer párrafo del pto. 2 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal, que admite la imposición tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella.

A excepción de Catamarca, Chaco, Entre Ríos, La Rioja, Río Negro, San Juan, Salta, Santa Fe y Tucumán –que guardan silencio al respecto– las provincias han creído necesario reafirmar el principio mencionado, para el caso de contratos concertados en el exterior, afirmando que los mismos se encuentran gravados al tener efectos en la jurisdicción.

Inclusive la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁶⁸⁰ ha considerado necesario aclarar que la formalización en el exterior a que se refiere esta última regla, debe entenderse referida a la realización de los mencionados actos, fuera del territorio de la República Argentina.

En cuanto al *lugar de concertación*, naturalmente es el que surge del mismo instrumento, y algunas provincias contemplan consecuencias específicas para el caso de instrumentos en los que no conste su lugar de otorgamiento.

Así en los casos de Formosa⁶⁸¹ y Entre Ríos⁶⁸² los instrumentos que no consignan lugar de otorgamiento se presumen otorgados en dicha jurisdicción. Idéntica presunción rige –sin admitir prueba en contrario– en Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁶⁸³, Catamarca⁶⁸⁴, Chubut⁶⁸⁵, Córdoba⁶⁸⁶, La Pampa⁶⁸⁷, Mendoza⁶⁸⁸, Misiones⁶⁸⁹ y San Luis⁶⁹⁰.

En otras provincias en cambio, ello constituye una infracción pasible de sanciones específicas. Así en Santiago del Estero⁶⁹¹ y Tucumán⁶⁹² la sanción prevista es de multa equivalente a un tanto del impuesto omitido, que se eleva a tres tantos en Corrientes⁶⁹³ y Misiones⁶⁹⁴. En Santa Fe⁶⁹⁵ el mismo hecho es reprimido con multa de uno a diez tantos del impuesto omitido. Por su parte, en Buenos Aires⁶⁹⁶ se lo considera un supuesto especial de defraudación, y en San Luis⁶⁹⁷ una infracción reprimida con remisión al régimen sancionatorio previsto en el respectivo Código.

⁶⁸⁰ Resolución General (AGIP) 10/09, disponible en Base de Datos *Errepar On Line*; (EOL). Anexo aprobado por el art. 1.

⁶⁸¹ Ob. Cit. Nota 628, art. 132, pár. 2 .

⁶⁸² Ob. Cit. Nota 627, art. 190, pár. 3.

⁶⁸³ Ob. Cit. Nota 625, artículo sin número incorporado a continuación del art. 404 por Ley 4.807, art. 1, inc. 38).

⁶⁸⁴ Ob. Cit. Nota 636, art. 197, pár. 4.

⁶⁸⁵ Ob. Cit. Nota 616, art. 151, pár. 2.

⁶⁸⁶ Ob. Cit. Nota 614, art. 218, pár. 4.

⁶⁸⁷ Ob. Cit. Nota 617, art. 224, pár. 3.

⁶⁸⁸ Ob. Cit. Nota 630, art. 201, pár. 2.

⁶⁸⁹ Ob. Cit. Nota 631, art. 165, par. 8.

⁶⁹⁰ Ob. Cit. Nota 620, art. 216

⁶⁹¹ Ob. Cit. Nota 633, art. 288, inc. 2 y 289.

⁶⁹² Ob. Cit. Nota 623, art. 286, inc. c).

⁶⁹³ Ob. Cit. Nota 626, art. 199, inc. d) y 40 inc. c).

⁶⁹⁴ Ob. Cit. Nota 631, art. 208, inc. f) y 209, inc. c).

⁶⁹⁵ Ob. Cit. Nota 622, art. 220, inc. d).

⁶⁹⁶ Ob. Cit. Nota 613, art. 305.

⁶⁹⁷ Ob. Cit. Nota 620, art. 261.

En cuanto al *lugar de producción de efectos de un contrato*, la Ley de Coparticipación Fiscal no brinda pautas para su identificación. Salvo en Córdoba⁶⁹⁸ –donde rige una definición acotada para determinados contratos de compraventa– y en Catamarca, Neuquén y Tierra del Fuego –que guardan silencio al respecto–, esas pautas debe buscarse en las respectivas legislaciones provinciales, que a este fin y en cuanto interesa a los fines de este trabajo, seleccionan el *lugar de cumplimiento del contrato* como hecho revelador del lugar de producción de efectos del mismo.

La única excepción al criterio mencionado se observa en la Provincia de la Rioja⁶⁹⁹, en cuyo ámbito se considera relevante el *lugar de radicación de los bienes, personas o cosas a los que se refiere el respectivo contrato*.

En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁰⁰ rige el principio según la cual, los contratos concertados fuera de su ámbito también se encuentran sujetos al pago del impuesto cuando se produzcan efectos en el mismo, por darse las circunstancias previstas por el artículo 944 del Código Civil, es decir, que los actos jurídicos instrumentados tengan por fin inmediato, establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o aniquilar derechos.

Nótese que el precepto aclara en qué condiciones cabe entender que un contrato *produce efectos*, pero no así *donde los produce*. En este último aspecto, cabe entender entonces que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires también guarda silencio.

En el caso de los *acuerdos de nivel de servicios* suscriptos entre la entidad local que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC, y cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos, en cuanto tales servicios constituyen una prestación comprometida en el marco de los referidos *acuerdos*, éstos se pueden considerar cumplidos en el lugar donde se encuentra establecido el respectivo CSC.

En la misma medida, los bienes, personas y cosas a que se refieren aquellos *acuerdos* se pueden considerar radicados en el lugar donde se encuentra establecido el respectivo CSC.

Por consiguiente, los mencionados *acuerdos de nivel de servicios* quedan gravados con el Impuesto de Sellos en la jurisdicción con potestad tributaria de acuerdo con las siguientes reglas:

(i) si el lugar de concertación del *acuerdo*, según surge del respectivo instrumento, se encuentra ubicado en el exterior, la potestad tributaria corresponde a la jurisdicción donde se encuentra establecido el CSC;

(ii) si el lugar de concertación del *acuerdo*, según surge del respectivo instrumento, se encuentra ubicado en el país, la potestad tributaria corresponde, concurrentemente, a las jurisdicciones en donde se ha concertado el *acuerdo* y en donde se encuentra establecido el CSC;

(iii) si el lugar de concertación del *acuerdo* no consta en el respectivo instrumento, la potestad tributaria corresponde concurrentemente a las provincias de Formosa, Entre Ríos, Catamarca, Chubut, Córdoba, La Pampa, Mendoza, Misiones, San Luis y a aquella en donde se encuentra establecido el CSC.

Esto último, sin perjuicio de la potestad sancionatoria que corresponde concurrentemente a Buenos Aires, Corrientes, Misiones, San Luis, Santa Fe, Santiago

⁶⁹⁸ Ob. Cit. Nota 614, art. 218, pár. 3.

⁶⁹⁹ Ob. Cit. Nota 618, art. 119, pár. 3.

⁷⁰⁰ Ob. Cit. Nota 625, art. 393, inc. b).

del Estero y Tucumán.

Como puede anticiparse, la concurrencia de potestades tributarias, en cabeza de la jurisdicción en que se ha concertado el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* y de aquella en que se encuentra establecido el CSC –donde produce efectos el mismo– puede originar problemas de doble imposición, cuando dichas jurisdicciones son distintas.

A este respecto, el cuarto párrafo del pto. 2 del inc. b) del art. 9 de la Ley de Coparticipación Federal ordena a las provincias incorporar a sus respectivas legislaciones cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplirse en otra u otras.

Lamentablemente, sólo algunas provincias lo han hecho, y para ello han recurrido a una variedad de métodos y alternativas.

Así Mendoza⁷⁰¹ y Santa Cruz⁷⁰² adoptaron el *método de exención*, eximiendo el pago del impuesto cuando el mismo se hubiera pagado en la jurisdicción de concertación.

Nótese que por aplicación de este método, toda exención vigente en el lugar de concertación se traduce en una transferencia de ingresos hacia la jurisdicción en donde produce efectos el contrato.

Para evitar este fenómeno, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁰³ y las Provincias de Buenos Aires⁷⁰⁴, Jujuy⁷⁰⁵, Misiones⁷⁰⁶ y Santiago del Estero⁷⁰⁷ incorporaron en sus legislaciones una cláusula en virtud de la cual, la exención procede también en el supuesto de exención en la jurisdicción de concertación del contrato. En el caso de Corrientes⁷⁰⁸, la exención se extiende al supuesto de exclusión de objeto en la jurisdicción de origen.

Las provincias mencionadas aplican el método de exención de modo tal que la jurisdicción en donde produce efectos el contrato, cede jurisdicción en favor de la jurisdicción en donde se concertó el mismo. En cambio la Rioja⁷⁰⁹ aplica el método en sentido inverso, eximiendo del gravamen cuando el mismo se hubiera pagado en la jurisdicción en que tiene efecto el contrato, a condición de reciprocidad (quedando la prueba de la misma, a cargo del interesado).

Entre Ríos⁷¹⁰ y Santa Fe⁷¹¹ por su parte, adoptaron el método del *crédito de impuesto*, admitiendo deducir del impuesto que corresponde tributar en la respectiva jurisdicción, el gravamen ingresado en la jurisdicción de origen, hasta el monto que resulte obligado en aquélla y siempre que el gravamen refiera al mismo hecho imponible, todo a condición de reciprocidad (quedando la prueba de la misma a cargo del interesado).

Neuquén⁷¹², establece una *alícuota reducida* en el supuesto de contratos concertados en esa provincia con efectos fuera de ella, admitiendo el pago de tan sólo la diferencia

⁷⁰¹ Ob. Cit. Nota 630, art. 201, inc. d) pár. 3.

⁷⁰² Ob. Cit. Nota 621, art. 206, inc. a).

⁷⁰³ Ob. Cit. Nota 625, art. 393.

⁷⁰⁴ Ob. Cit. Nota 613, art. 253, inc. b).

⁷⁰⁵ Ob. Cit. Nota 629, art. 172, inc. 7).

⁷⁰⁶ Ob. Cit. Nota 631, art. 167, pár. 1, inc. h).

⁷⁰⁷ Ob. Cit. Nota 633, art. 228, inc. g).

⁷⁰⁸ Ob. Cit. Nota 626, art 157, pár. 1, inc. g).

⁷⁰⁹ Ob. Cit. Nota 618, art. 119, pár. 4.

⁷¹⁰ Ob. Cit. Nota 627, art. 191, pár. 4.

⁷¹¹ Ob. Cit. Nota 622, art. 167, pár. 3.

⁷¹² Ob. Cit. Nota 635, art. 221, pár. 1.

de alícuota que pudiera llegar a existir. Bajo el mismo supuesto, Chaco⁷¹³ establece una *base imponible reducida*, equivalente al 10% de la base imponible original en jurisdicción de origen, admitiendo que el resto se adjudique en función de la radicación económica.

Por su parte, Catamarca⁷¹⁴ establece también un sistema de *bases imponibles reducidas* de acuerdo con las siguientes reglas: (i) en los contratos realizados fuera de la jurisdicción que deben ser cumplidos dentro de ella, la alícuota se aplica sobre el 90% de la base imponible; y (ii) en los contratos concertados dentro de la jurisdicción que deben ser cumplidos fuera de ella, la alícuota se aplica sobre el 10% de la base imponible.

Las demás jurisdicciones no incorporaron en sus legislaciones cláusulas para evitar o atenuar los efectos de la doble imposición cuyo estudio resulte de utilidad a los fines de este trabajo, de lo que se infiere la limitada eficacia de las cláusulas vigentes en las jurisdicciones que sí lo hicieron, máxime considerando el requisito de reciprocidad que forma parte de algunas de ellas.

El aspecto temporal del hecho imponible

La determinación del momento de perfeccionamiento de la obligación tributaria no ofrece inconvenientes cuando el *acuerdo de nivel de servicios* se concierta *entre presentes*, en cuyo caso ha de estarse a la fecha consignada en el respectivo instrumento.

Por cierto que también algunas legislaciones provinciales prevén consecuencias específicas para el caso de instrumentos en los que no conste su fecha de otorgamiento, o la misma hubiera sido adulterada, raspada o enmendada.

En Buenos Aires⁷¹⁵ constituye un supuesto de defraudación fiscal, excepto que la adulteración, enmienda o raspadura se encuentre debidamente salvada.

En Santiago del Estero⁷¹⁶ y Tucumán⁷¹⁷ constituye una infracción reprimida con multa de un tanto del correspondiente impuesto, que se eleva a tres tantos en el caso de Corrientes⁷¹⁸.

En Catamarca⁷¹⁹ tales instrumentos se consideran fuera de término y sujetos al máximo recargo por mora establecido en el Código Fiscal, aun cuando las raspaduras o enmiendas estuvieran salvadas. En otras palabras, se presumen concertados con una antelación no inferior al plazo de mora para el cual el Código prevé el recargo máximo.

En Chubut⁷²⁰ y Córdoba⁷²¹ se presume –salvo prueba fehaciente en contrario– que tales instrumentos fueron concertados cinco años antes de su detección por parte de la autoridad fiscal.

En Mendoza⁷²² tales instrumentos se presumen –salvo prueba fehaciente en

⁷¹³ Ob. Cit. Nota 615, art. 179, pár. 3.

⁷¹⁴ Ley 4.419 (B.O. 02/01/1987); disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*; art. 22.

⁷¹⁵ Ob. Cit. Nota 613, art. 305.

⁷¹⁶ Ob. Cit. Nota 633, art. 208, inc. a) y art. 209.

⁷¹⁷ Ob. Cit. Nota 623, art. 286, inc. c).

⁷¹⁸ Ob. Cit. Nota 626, art. 199, inc. d) y 40 inc. c).

⁷¹⁹ Ob. Cit. Nota 636, art. 233.

⁷²⁰ Ob. Cit. Nota 616, art. 202.

⁷²¹ Ob. Cit. Nota 614, art. 254.

⁷²² Ob. Cit. Nota 630, arts. 244, 245 y art. 49, inc. b).

contrario– concertados al inicio del plazo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones fiscales; sin perjuicio de lo cual el hecho es considerado como intento de defraudación fiscal.

Del mismo modo en Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷²³, tales instrumentos se presumen –salvo prueba fehaciente en contrario– concertados al inicio del plazo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar el pago del impuesto; procediendo el pago del mismo con intereses y multa si correspondieren.

Misiones⁷²⁴ tales instrumentos se presumen –salvo prueba fehaciente en contrario– concertados con un año de anterioridad a la toma de conocimiento de los mismos por parte de autoridad fiscal; sin perjuicio de lo cual el hecho constituye una infracción reprimida con (i) multa de tres tantos del correspondiente impuesto, para el supuesto de falta de consignación; o (ii) multa de tres a diez veces el correspondiente impuesto para el supuesto de adulteración de la fecha de concertación.

En San Luis⁷²⁵ y Santa Fe⁷²⁶ tales instrumentos se presumen fechados un año antes al momento de su conocimiento del mismo por la autoridad fiscal. En esta última jurisdicción además, el hecho constituye una infracción reprimida con multa de uno a diez tantos del impuesto correspondiente, aun cuando la fecha se encuentre salvada.

En Córdoba⁷²⁷ se presume que el plazo de tales instrumentos es de cinco años.

Mayores dificultades ofrece, en cambio, la tarea de identificar la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, tratándose de *acuerdos de nivel de servicios* concertados por correspondencia.

En este caso, los inconvenientes radican en que, mientras que el Impuesto de Sellos se caracteriza por su instantaneidad, lo que caracteriza a los contratos formalizados por correspondencia es, como dice Soler⁷²⁸, la falta de instantaneidad en la manifestación de voluntad de las partes para contratar.

De allí entonces que la mayoría de las legislaciones contienen provisiones específicas destinadas a regular el momento en que se consideran perfeccionados los contratos formalizados por correspondencia.

Las únicas excepciones sean, quizás, las provincias de Santiago del Estero, Catamarca y Neuquén, que guardan silencio al respecto. En los últimos dos casos, ello se debe, presumiblemente, al amplio concepto de *instrumento* adoptado para el supuesto de contratos concertados por correspondencia, que como se mencionó, abarca cualquier hecho, acto, documentación o registración.

En los demás casos, sin embargo, rige el principio según el cual, los contratos realizados por correspondencia están sujetos al pago del impuesto, desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, ya sea como una provisión específica (Buenos Aires⁷²⁹, Córdoba⁷³⁰, Entre Ríos⁷³¹, La Pampa⁷³², La Rioja⁷³³, Mendoza⁷³⁴,

⁷²³ Ob. Cit. Nota 625, artículo sin número incorporado a continuación del art. 404 por Ley 4.807, art. 1, inc. 38).

⁷²⁴ Ob. Cit. Nota 631, art. 208, inc. f); 209, inc. c) y 210, inc. a).

⁷²⁵ Ob. Cit. Nota 620, art. 252.

⁷²⁶ Ob. Cit. Nota 622, art. 206, pár. 2.

⁷²⁷ Ob. Cit. Nota 614, art. 249, pár. 3.

⁷²⁸ SOLER, Osvaldo Héctor; *El Impuesto de Sellos en todas las jurisdicciones de la República Argentina*. 2ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2011; p 57.

⁷²⁹ Ob. Cit. Nota 613, art. 260, pár. 1.

⁷³⁰ Ob. Cit. Nota 614, art. 220.

⁷³¹ Ob. Cit. Nota 627, art. 194, pár. 1.

⁷³² Ob. Cit. Nota 617, art. 230, pár. 1.

⁷³³ Ob. Cit. Nota 618, art. 122, pár. 1.

⁷³⁴ Ob. Cit. Nota 630, art. 204.

San Juan⁷³⁵, San Luis⁷³⁶, Santa Cruz⁷³⁷, Santa Fe⁷³⁸, Tucumán⁷³⁹, Chaco⁷⁴⁰, Chubut⁷⁴¹) o, menos precisamente, como un elemento definitorio del “contrato formalizado por correspondencia” (Río Negro⁷⁴², Tierra del Fuego⁷⁴³) o simplemente como condición para sujetar dichos contratos al pago del gravamen (Corrientes⁷⁴⁴).

El principio anterior se complementa con la regla del art. 1.147 del Código Civil, en cuya virtud la aceptación hace sólo perfecto el contrato desde que ella se hubiese mandado al proponente⁷⁴⁵. En otras palabras, la oferta se considera aceptada en oportunidad que el aceptante envía la comunicación de aceptación⁷⁴⁶.

Lamentablemente, algunas provincias han adoptado una solución distinta. Es el caso de las provincias de Formosa⁷⁴⁷, Jujuy⁷⁴⁸ y Misiones⁷⁴⁹, en cuyos ámbitos constituye un requisito de gravabilidad del contrato formalizado por correspondencia, el hecho que la aceptación respectiva haya sido recibida por el emisor de la propuesta.

Es, también, el caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁵⁰, en cuyo ámbito se entiende configurado el hecho imponible –para el caso de contratos por correspondencia– con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibido por el oferente. En sentido similar, la Provincia de Salta⁷⁵¹, en cuyo ámbito se hallan sujetos al impuesto, las propuestas subscriptas por el aceptante, desde la fecha de su firma por este.

La legislación vigente en las provincias mencionadas, en cuanto se apartan de lo preceptuado por el Código Civil con relación al momento de perfeccionamiento de los contratos formalizados por correspondencia, se revelan incompatibles con la denominada “cláusula de los códigos” establecida en el inc. 12 de art. 75 de la Constitución Nacional.

Como dice Soler⁷⁵², las leyes fiscales de naturaleza local, no deberían apartarse de los conceptos definidos por el derecho privado, incorporados en una ley de naturaleza federal (como son los códigos de fondo, por ejemplo) cuando los mismos pueden ser utilizados sin alterar su significado para alcanzar igualmente los fines que interesan al Fisco.

El aspecto cuantitativo del hecho imponible: bases imponibles

Normalmente los *acuerdos de nivel de servicio* se pactan como contratos *de tracto sucesivo*, que algunas legislaciones provinciales caracterizan –inexactamente– como “contratos de locación de servicios”.

⁷³⁵ Ob. Cit. Nota 619, art. 194, pár. 1.

⁷³⁶ Ob. Cit. Nota 620, art. 219, pár. 1.

⁷³⁷ Ob. Cit. Nota 621, art. 213, pár. 1.

⁷³⁸ Ob. Cit. Nota 622, art. 170, pár. 1.

⁷³⁹ Ob. Cit. Nota 623, art. 240, pár. 1.

⁷⁴⁰ Ob. Cit. Nota 615, art. 182, pár. 1.

⁷⁴¹ Ob. Cit. Nota 616, art. 157, pár. 1.

⁷⁴² Ob. Cit. Nota 624, art. 13.

⁷⁴³ Ob. Cit. Nota 634, art. 145.

⁷⁴⁴ Ob. Cit. Nota 626, art. 162, pár. 1.

⁷⁴⁵ Sin perjuicio de la excepción establecida en la primera parte del art. 1.155 del Código Civil, según la cual el aceptante de la oferta sólo puede retractar su aceptación antes que ella haya llegado al conocimiento del proponente.

⁷⁴⁶ SOLER, Osvaldo Héctor; Ob. Cit. Nota 728, p 57.

⁷⁴⁷ Ob. Cit. Nota 628, art. 139, pár. 2.

⁷⁴⁸ Ob. Cit. Nota 629, art. 179, pár. 2.

⁷⁴⁹ Ob. Cit. Nota 631, art. 128, pár. 2.

⁷⁵⁰ Ob. Cit. Nota 625, art. 402, pár. 2.

⁷⁵¹ Ob. Cit. Nota 632, art. 230, pár. 5.

⁷⁵² SOLER, Osvaldo Héctor; Ob. Cit. Nota 728, p 18.

En tales circunstancias, si el *acuerdo* es por *plazo determinado*, rige el principio según el cual el impuesto se aplica sobre el valor correspondiente a la duración total del *acuerdo*.

En general, este principio se infiere de las normas que regulan conformación de la base imponible para los casos de contratos de ejecución sucesiva y plazo indeterminado, según se indica más adelante. Sin embargo la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁵³ y las provincias de Catamarca⁷⁵⁴, Córdoba⁷⁵⁵, Formosa⁷⁵⁶, La Rioja⁷⁵⁷, Mendoza⁷⁵⁸, Neuquén⁷⁵⁹, Río Negro⁷⁶⁰, Salta⁷⁶¹, San Luis⁷⁶², Tierra del Fuego⁷⁶³ y Tucumán⁷⁶⁴ han creído necesario incorporarlo a sus legislaciones como una provisión específica.

La determinación de este valor es relativamente sencilla en los casos en que el *acuerdo* contempla el cobro de un precio por los servicios a cargo del CSC. Como aclaran las legislaciones de La Rioja⁷⁶⁵ y Mendoza⁷⁶⁶, se trata del valor que surja de multiplicar el precio establecido en el *acuerdo* por la cantidad de períodos que el mismo comprende.

Si la cantidad de periodos es significativa, se corre el riesgo que la cifra resultante no refleje adecuadamente la capacidad contributiva del contribuyente. Para evitar esto, algunas provincias establecen una cantidad máxima de períodos que corresponde computar a los efectos de dicho cálculo. Así en Chubut⁷⁶⁷ ese máximo se fija en tres años, que se eleva a cinco años en Corrientes⁷⁶⁸, Jujuy⁷⁶⁹, Misiones⁷⁷⁰ y Santiago del Estero⁷⁷¹.

Otras provincias en cambio, admiten el cómputo de valores actuales netos. Es el caso de Salta⁷⁷², que por vía legislativa, admite el cómputo del valor presente neto de los contratos cuyo plazo de duración exceda de cinco años, utilizando para su cálculo la tasa de descuento para documentos comerciales en pesos del Banco de la Nación Argentina vigente al día de la firma del contrato. Una solución también favorable al cómputo de valores actuales netos se ha admitido, por vía jurisprudencial, en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires⁷⁷³.

En cuanto al precio establecido en el *acuerdo*, normalmente se encuentra expresado en moneda extranjera, en cuyo caso algunas jurisdicciones contemplan su conversión a moneda de curso legal mediante un tipo de cambio variable, según la jurisdicción de que se trate:

⁷⁵³ Ob. Cit. Nota 613, art. 424.

⁷⁵⁴ Ob. Cit. Nota 636, art. 211, párr. 1.

⁷⁵⁵ Ob. Cit. Nota 614, art. 232, párr. 1.

⁷⁵⁶ Ob. Cit. Nota 628, art. 152.

⁷⁵⁷ Ob. Cit. Nota 618, art. 147, párr. 1.

⁷⁵⁸ Ob. Cit. Nota 630, art. 224, párr. 1.

⁷⁵⁹ Ob. Cit. Nota 635, art. 257, párr. 1.

⁷⁶⁰ Ob. Cit. Nota 624, art. 33.

⁷⁶¹ Ob. Cit. Nota 632, art. 250, párr. 1.

⁷⁶² Ob. Cit. Nota 620, art. 234, párr. 1.

⁷⁶³ Ob. Cit. Nota 634, art. 172.

⁷⁶⁴ Ob. Cit. Nota 623, art. 266, párr. 1.

⁷⁶⁵ Ob. Cit. Nota 618, art. 147, párr. 1.

⁷⁶⁶ Ob. Cit. Nota 630, art. 224, párr. 2.

⁷⁶⁷ Ob. Cit. Nota 616, art. 186, párr. 2.

⁷⁶⁸ Ob. Cit. Nota 626, art. 174.

⁷⁶⁹ Ob. Cit. Nota 629, art. 193.

⁷⁷⁰ Ob. Cit. Nota 631, art. 182.

⁷⁷¹ Ob. Cit. Nota 633, art. 251.

⁷⁷² Ley 7.085 (B.O. 22/06/2000), disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 4.

⁷⁷³ Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires *in re* "Aeropuertos Argentina 2000 S.A.", fallo del 27 de Marzo de 2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

a) en Buenos Aires⁷⁷⁴, Entre Ríos⁷⁷⁵, Jujuy⁷⁷⁶, La Pampa⁷⁷⁷, La Rioja⁷⁷⁸, Mendoza⁷⁷⁹, Salta⁷⁸⁰, San Juan⁷⁸¹, Santa Cruz⁷⁸², Santa Fe⁷⁸³ y Tierra del Fuego⁷⁸⁴, rige el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de la Nación Argentina vigente al primer día hábil inmediato anterior a la fecha de concertación del *acuerdo*;

b) en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁸⁵ rige el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de la Nación Argentina vigente al día hábil anterior a la fecha del *acuerdo*, si éste fuere superior al convenido por las partes o incierto; y

c) en Corrientes⁷⁸⁶, Misiones⁷⁸⁷, Santiago del Estero⁷⁸⁸ y Tucumán⁷⁸⁹, rige el tipo de cambio convenido por las partes, o a falta o indeterminación de éste, tipo vigente al primer día hábil anterior a la fecha del *acuerdo*.

Si, en este último supuesto, existieran distintos tipos de cambio, debe considerarse, o bien el fijado por el Banco de la Nación Argentina, al cierre de las operaciones de ese día (en el caso de Tucumán y Santiago del Estero), o bien el fijado por el respectivo banco provincial (en el caso de Corrientes y Misiones).

El resto de las jurisdicciones guarda silencio al respecto.

En cambio, la determinación del valor correspondiente a la duración total del *acuerdo* se dificulta sensiblemente en los casos en que, a título de contraprestación por los servicios a cargo del CSC, el *acuerdo* sólo contempla el cobro de un cargo equivalente el costo de tales servicios. En tales circunstancias, resulta de aplicación la solución prevista en las legislaciones provinciales para el caso de contratos de valor indeterminado.

La referida solución exige que las partes practiquen –y consignen en el respectivo instrumento– una estimación del mencionado valor, fundada en: a) el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en: b) los valores inferibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos, en: c) todo elemento de juicio de significación a este fin existente a la fecha de concertación del *acuerdo*.

Con excepción de Santa Fe y Chaco, todas las jurisdicciones receptan, en lo sustancial, el principio mencionado precedentemente, al tiempo que facultan a las respectivas autoridades fiscal para revisar y, en su caso, impugnar y practicar de oficio la mencionada estimación.

En este último aspecto, si bien algunas provincias no lo mencionan y otras como la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁹⁰ y las provincias de Buenos Aires⁷⁹¹, Entre Ríos⁷⁹², La Pampa⁷⁹³, La Rioja⁷⁹⁴, Río Negro⁷⁹⁵, Salta⁷⁹⁶, San Juan⁷⁹⁷, Santa Cruz⁷⁹⁸,

⁷⁷⁴ Ob. Cit. Nota 613, art. 289.

⁷⁷⁵ Ob. Cit. Nota 627, art. 228.

⁷⁷⁶ Ob. Cit. Nota 629, art. 228.

⁷⁷⁷ Ob. Cit. Nota 617, art. 272.

⁷⁷⁸ Ob. Cit. Nota 618, art. 152.

⁷⁷⁹ Ob. Cit. Nota 630, art. 232.

⁷⁸⁰ Ley 6.611 (B.O. 02/01/1991) y modificaciones; disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 38.

⁷⁸¹ Ob. Cit. Nota 619, art. 227, pár. 2.

⁷⁸² Ob. Cit. Nota 621, art. 241.

⁷⁸³ Ob. Cit. Nota 622, art. 203.

⁷⁸⁴ Ob. Cit. Nota 634, art. 175.

⁷⁸⁵ Ob. Cit. Nota 625, art. 427.

⁷⁸⁶ Ob. Cit. Nota 626, art. 190.

⁷⁸⁷ Ob. Cit. Nota 631, art. 200.

⁷⁸⁸ Ob. Cit. Nota 633, art. 269.

⁷⁸⁹ Ob. Cit. Nota 623, art. 275.

⁷⁹⁰ Ob. Cit. Nota 625, art. 428, pár. 3.

⁷⁹¹ Ob. Cit. Nota 613, art. 288, pár. 2.

⁷⁹² Ob. Cit. Nota 627, art. 230, pár. 2.

Tierra del Fuego⁷⁹⁹ han creído necesario hacerlo, se infiere que por tratarse de una *estimación* de oficio, no podría ser practicada por el respectivo fisco sobre la base de otros elementos de juicio que no sean los existentes a la fecha de concertación del *acuerdo*.

Una solución contraria, permitiendo –por vía legislativa– que el fisco se valga de elementos de juicio posteriores a la fecha de celebración del acto –a efectos de practicar la referida *estimación*– supone una delegación implícita de facultades para crear (no ya aplicar) tributos en casos concretos, incompatible con los arts. 5 y 99, inc. 3 de la Constitución Nacional.

Como sostiene Díaz⁸⁰⁰, si los ordenamientos hubieran condicionado las estimaciones de monto imponible a que el impuesto respondiera a la realidad, deberían haber normado los procedimientos necesarios y los plazos dentro de los cuales deberían efectuarse los reajustes. Por ello, –sostiene Soler⁸⁰¹– la estimación debe basarse en elementos o hechos existentes a la fecha de la celebración, no resultando valederos a ese fin los elementos de juicio posteriores.

Lamentablemente, sin embargo, la legislación vigente en algunas jurisdicciones permiten a los respectivos fiscos apartarse de los elementos de juicio existentes a la fecha del acto, y practicar la *estimación* de oficio “sobre la base de los elementos justificativos que se determinen”, ya sea de modo condicional –si la estimación del contribuyente careciera de fundamentos, en Catamarca⁸⁰² y Córdoba⁸⁰³– o de modo incondicional, en Corrientes⁸⁰⁴, Formosa⁸⁰⁵, Mendoza⁸⁰⁶, Misiones⁸⁰⁷, San Luis⁸⁰⁸, Santiago del Estero⁸⁰⁹ y Tucumán⁸¹⁰.

El que la estimación practicada por el contribuyente carezca de fundamentos sólo habilita al fisco a determinar intereses y, en su caso, aplicar sanciones de conformidad con lo establecido en las respectivas legislaciones provinciales, pero por las razones expuestas precedentemente, tampoco puede justificar que se aparte, en la determinación del impuesto, de los elementos existentes a la fecha del *acuerdo*.

Finalmente, la mayoría de las legislaciones provinciales contienen una cláusula según la cual, a falta de elementos suficientes para practicar una estimación razonable del valor atribuible al *acuerdo*, corresponde el ingreso del impuesto fijo que establezca en la respectiva ley impositiva de provincia.

En lo que hace al objeto de este trabajo, se trata de una alternativa que debe ser restrictivamente considerada. Salvo las cosas de valor incierto o fuera del comercio, las demás tienen un valor cierto, aunque sea aproximado⁸¹¹. Por ende, los responsables deben esmerarse con el fin de practicar una estimación razonable,

⁷⁹³ Ob. Cit. Nota 617, art. 234, pár. 2.

⁷⁹⁴ Ob. Cit. Nota 618, art. 126.

⁷⁹⁵ Ob. Cit. Nota 624, art. 36, pár. 1.

⁷⁹⁶ Ob. Cit. Nota 632, art. 253, pár. 1.

⁷⁹⁷ Ob. Cit. Nota 619, art. 243, pár. 2.

⁷⁹⁸ Ob. Cit. Nota 621, art. 240, pár. 3.

⁷⁹⁹ Ob. Cit. Nota 634, art. 176, pár. 3.

⁸⁰⁰ DIAZ, Vicente Oscar; *Impuesto de Sellos*. 2ª Ed. – Buenos Aires; Errepar, 2004; p. 48.

⁸⁰¹ SOLER, Osvaldo Héctor; Ob. Cit. Nota 728, p 75.

⁸⁰² Ob. Cit. Nota 636, art. 226, pár. 3.

⁸⁰³ Ob. Cit. Nota 614, art. 249, pár. 5.

⁸⁰⁴ Ob. Cit. Nota 626, art. 192, pár. 1.

⁸⁰⁵ Ob. Cit. Nota 628, art. 173.

⁸⁰⁶ Ob. Cit. Nota 630, art. 229, pár. 3.

⁸⁰⁷ Ob. Cit. Nota 631, art. 202.

⁸⁰⁸ Ob. Cit. Nota 620, art. 251, pár. 1.

⁸⁰⁹ Ob. Cit. Nota 633, art. 270, pár. 2.

⁸¹⁰ Ob. Cit. Nota 623, art. 273, pár. 1.

⁸¹¹ La Ley, 125-83 “Releguas c/Fuertes”, fallo de la Sala E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, citado por DIAZ, Vicente Oscar, ob. cit. Nota 800, p. 46.

ajustada a las pautas establecidas por el ordenamiento tributario basados en los elementos de juicio con que se cuenten a la fecha de dicha ponderación⁸¹².

Ahora bien, en los casos en que el *acuerdo se pacta por tiempo determinado*, comúnmente también se pacta la posibilidad de prorrogarlo a la finalización del mismo, ya sea por un plazo determinado, o bien indeterminado.

En el primer caso –*prórroga por plazo determinado*– la dificultad radica considerar *ab initio* los efectos de la misma, en cuanto no se conoce con certidumbre si habrá de ejercerse o no. El problema es resuelto en las legislaciones provinciales de distintas maneras.

En algunas jurisdicciones, la prórroga debe computarse, con prescindencia de si la misma se ejerce o no. Es el caso de las provincias de La Rioja⁸¹³, Tucumán⁸¹⁴ y Chaco⁸¹⁵.

Esta solución importa presumir el ejercicio de la prórroga sin admitir prueba en contrario, aunque en la última de las provincias mencionadas se admite la devolución del impuesto vinculada a las prórrogas no ejercidas.

En otras jurisdicciones, en cambio, se ordena el cómputo de la prórroga sólo si la misma se ejerce y en el momento en que este hecho tenga lugar. Se trata de las provincias de Catamarca⁸¹⁶, Córdoba⁸¹⁷, y Mendoza⁸¹⁸.

Finalmente, un tercer grupo de jurisdicciones adopta una solución intermedia, distinguiendo si la prórroga requiere una declaración expresa de voluntad de alguna de las partes (*prórroga expresa*), o en cambio debe producirse por su solo silencio o existe el derecho de rescisión por manifestación expresa de voluntad de alguna de ellas (*prórroga tácita*).

En el primer caso, la prórroga se computa sólo si dicha declaración tiene lugar y en el momento en que ello ocurra. En el segundo, la prórroga se considera *ab initio*, ejercida.

Se trata del caso de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸¹⁹ y de las provincias de Chubut⁸²⁰, Corrientes⁸²¹, Entre Ríos⁸²², Formosa⁸²³, Jujuy⁸²⁴, La Pampa⁸²⁵, Misiones⁸²⁶, Neuquén⁸²⁷, Río Negro⁸²⁸, Salta⁸²⁹, San Luis⁸³⁰, Santa Fe⁸³¹, Santiago del Estero⁸³², y Tierra del Fuego⁸³³.

⁸¹² SOLER, Osvaldo Héctor; Ob. Cit. Nota 728, p 76.

⁸¹³ Ob. Cit. Nota 618, art. 147, pár. 3

⁸¹⁴ Ob. Cit. Nota 623, art. 242, pár. 1 con relación a las prórrogas *expresas* e, implícitamente, párs. 2 y 3 con relación a las *tácitas*.

⁸¹⁵ Ob. Cit. Nota 615, art. 184.

⁸¹⁶ Ob. Cit. Nota 636, art. 211, pár. 2.

⁸¹⁷ Ob. Cit. Nota 614, art. 224.

⁸¹⁸ Ob. Cit. Nota 630, art. 206, pár. 2.

⁸¹⁹ Ob. Cit. Nota 625, art. 425.

⁸²⁰ Ob. Cit. Nota 616, art. 161.

⁸²¹ Ob. Cit. Nota 626, art. 175.

⁸²² Ob. Cit. Nota 627, art. 219, pár. 3.

⁸²³ Ob. Cit. Nota 628, art. 154.

⁸²⁴ Ob. Cit. Nota 629, art. 194, pár. 2.

⁸²⁵ Ob. Cit. Nota 617, art. 233.

⁸²⁶ Ob. Cit. Nota 631, art. 183.

⁸²⁷ Ob. Cit. Nota 635, art. 258.

⁸²⁸ Ob. Cit. Nota 624, art. 35.

⁸²⁹ Ob. Cit. Nota 632, art. 251.

⁸³⁰ Ob. Cit. Nota 620, art. 235.

⁸³¹ Ob. Cit. Nota 622, arts. 197 y 198.

⁸³² Ob. Cit. Nota 633, art. 252.

⁸³³ Ob. Cit. Nota 634, art. 173.

En este último grupo cabe ubicar a las provincias de Buenos Aires, Santa Cruz y San Juan, con las siguientes particularidades. En el caso de Buenos Aires⁸³⁴ y Santa Cruz⁸³⁵ la prórroga *tácita* se considera ejercida, pero en ningún caso puede ser superior al lapso de cinco años. En el caso de San Juan⁸³⁶, la prórroga *tácita* se considera como si fuera de diez años.

Si la prórroga es *por plazo indeterminado*, se suma una nueva dificultad: la de considerar *ab initio* los efectos de la misma, en cuanto no se conoce con certidumbre el plazo por el que habrá de pactarse.

Con la posible excepción de Río Negro⁸³⁷—en cuyo ámbito se presume que el plazo de la prórroga es idéntico al término original del contrato—, por regla general se considera que la prórroga ha sido pactada por un plazo cuya duración se presume —sin admitir prueba en contrario— en una determinada cantidad de períodos, según la jurisdicción que se trate:

- a) dos años en Chubut⁸³⁸, Salta⁸³⁹ y San Luis⁸⁴⁰;
- b) tres años en San Juan⁸⁴¹;
- c) cuatro años en Corrientes⁸⁴², Formosa⁸⁴³, La Pampa⁸⁴⁴, Misiones⁸⁴⁵ y Santiago del Estero⁸⁴⁶;
- d) cinco años en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁴⁷ y en Buenos Aires⁸⁴⁸, Entre Ríos⁸⁴⁹, Neuquén⁸⁵⁰, Jujuy⁸⁵¹, Santa Cruz⁸⁵² y Tierra del Fuego⁸⁵³;
- e) seis años en La Rioja⁸⁵⁴;
- f) diez años en Santa Fe⁸⁵⁵.

En el caso de Tucumán⁸⁵⁶, si la prórroga es expresa, se considera que la misma es de cinco años; y si es *tácita*, directamente se presume que la duración total del *acuerdo* es de diez años.

Catamarca, Chaco, Córdoba y Mendoza guardan silencio, en cuyo caso puede entenderse aplicable la solución prevista en las respectivas legislaciones para el caso de *acuerdos* por plazo indeterminado, como se describe más adelante.

Una variante de este supuesto es aquel en el que el *acuerdo* se considera renovado

⁸³⁴ Ob. Cit. Nota 613, art. 287.

⁸³⁵ Ob. Cit. Nota 621, art. 239.

⁸³⁶ Ob. Cit. Nota 619, arts. 196, 218, y 219.

⁸³⁷ Ob. Cit. Nota 624, art. 35, inc. a).

⁸³⁸ Ob. Cit. Nota 616, art. 161, inc. 1).

⁸³⁹ Ob. Cit. Nota 632, art. 251, ap. 1.

⁸⁴⁰ Ob. Cit. Nota 620, art. 235, inc. a).

⁸⁴¹ Ob. Cit. Nota 619, art. 219, pár. 1.

⁸⁴² Ob. Cit. Nota 626, art. 175, inc. a).

⁸⁴³ Ob. Cit. Nota 628, art. 154, inc. a).

⁸⁴⁴ Ob. Cit. Nota 617, art. 233, inc. a).

⁸⁴⁵ Ob. Cit. Nota 631, art. 183, inc. a).

⁸⁴⁶ Ob. Cit. Nota 633, art. 252, inc. b).

⁸⁴⁷ Ob. Cit. Nota 625, art. 425, pár. 1.

⁸⁴⁸ Ob. Cit. Nota 613, art. 287, pár. 4.

⁸⁴⁹ Ob. Cit. Nota 627, art. 219, pár. 4.

⁸⁵⁰ Ob. Cit. Nota 635, art. 258, pár. 1, inc. a).

⁸⁵¹ Ob. Cit. Nota 629, art. 194, pár. 2, inc. b).

⁸⁵² Ob. Cit. Nota 621, art. 239, pár. 4.

⁸⁵³ Ob. Cit. Nota 634, art. 173, inc. b).

⁸⁵⁴ Ob. Cit. Nota 618, art. 147, pár. 3.

⁸⁵⁵ Ob. Cit. Nota 622, art. 197, pár. 2 y 198.

⁸⁵⁶ Ob. Cit. Nota 623, art. 242, párs. 2 y 3.

por períodos sucesivos, caso legislado por solo algunas jurisdicciones, con soluciones divergentes:

a) en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁵⁷ y Tierra del Fuego⁸⁵⁸, el *acuerdo* debe considerarse renovado en cada período de cinco años hasta la finalización de la relación contractual, debiendo ingresarse el tributo por cada uno de las prórrogas efectuadas;

b) en Corrientes⁸⁵⁹, Formosa⁸⁶⁰, Jujuy⁸⁶¹, La Pampa⁸⁶², Misiones⁸⁶³ y Santiago del Estero⁸⁶⁴ debe considerarse el total de los períodos, hasta un máximo de cinco años;

c) en San Luis⁸⁶⁵ debe considerarse el total de los períodos cuando supere los dos años.

Corresponde considerar, por último, el supuesto en que el *acuerdo de nivel de servicios* se pacta *por plazo indeterminado*. En este caso, como se anticipó, también corresponde considerar que el *acuerdo* ha sido concertado por un plazo cuya duración se presume –sin admitir prueba en contrario– en una determinada cantidad de períodos, según la jurisdicción que se trate:

a) un año en Santa Fe⁸⁶⁶;

b) dos años, en Catamarca⁸⁶⁷, Córdoba⁸⁶⁸, La Rioja⁸⁶⁹, Salta⁸⁷⁰, San Luis⁸⁷¹ y Tucumán⁸⁷²;

c) tres años en Entre Ríos⁸⁷³, Chubut⁸⁷⁴, La Pampa⁸⁷⁵, Mendoza⁸⁷⁶, Río Negro⁸⁷⁷ y San Juan⁸⁷⁸;

d) cinco años en Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁷⁹, Buenos Aires⁸⁸⁰, Corrientes⁸⁸¹, Misiones⁸⁸², Jujuy⁸⁸³, Neuquén⁸⁸⁴, Santa Cruz⁸⁸⁵, Santiago del Estero⁸⁸⁶, Tierra del Fuego⁸⁸⁷ y

⁸⁵⁷ Ob. Cit. Nota 625, art. 425, pár. 1.

⁸⁵⁸ Ob. Cit. Nota 634, art. 173, inc. b).

⁸⁵⁹ Ob. Cit. Nota 626, art. 175, inc. a).

⁸⁶⁰ Ob. Cit. Nota 628, art. 154, inc. a).

⁸⁶¹ Ob. Cit. Nota 629, art. 194, pár. 2, inc. b).

⁸⁶² Ob. Cit. Nota 617, art. 233, inc. a).

⁸⁶³ Ob. Cit. Nota 631, art. 183, inc. a).

⁸⁶⁴ Ob. Cit. Nota 633, art. 252, inc. b).

⁸⁶⁵ Ob. Cit. Nota 620, art. 235, inc. a).

⁸⁶⁶ Ob. Cit. Nota 622, art. 198.

⁸⁶⁷ Ob. Cit. Nota 636, art. 211, pár. 3.

⁸⁶⁸ Ob. Cit. Nota 614, art. 232, pár. 2.

⁸⁶⁹ Ob. Cit. Nota 618, art. 147, pár. 2.

⁸⁷⁰ Ob. Cit. Nota 632, art. 250, pár. 1.

⁸⁷¹ Ob. Cit. Nota 620, art. 234, pár. 2.

⁸⁷² Ob. Cit. Nota 623, art. 266, inc. 2).

⁸⁷³ Ob. Cit. Nota 627, art. 220

⁸⁷⁴ Ob. Cit. Nota 616, art. 186, pár. 1.

⁸⁷⁵ Ob. Cit. Nota 617, art. 262, pár. 1.

⁸⁷⁶ Ob. Cit. Nota 630, art. 224, pár. 2 *in fine*.

⁸⁷⁷ Ob. Cit. Nota 624, art. 33.

⁸⁷⁸ Ob. Cit. Nota 619, art. 219, pár. 1.

⁸⁷⁹ Ob. Cit. Nota 625, art. 424.

⁸⁸⁰ Ob. Cit. Nota 613, art. 287, pár. 2.

⁸⁸¹ Ob. Cit. Nota 626, art. 174.

⁸⁸² Ob. Cit. Nota 631, art. 182.

⁸⁸³ Ob. Cit. Nota 629, art. 193.

⁸⁸⁴ Ob. Cit. Nota 635, art. 257, pár. 2.

⁸⁸⁵ Ob. Cit. Nota 621, art. 239, pár. 2.

⁸⁸⁶ Ob. Cit. Nota 633, art. 251.

⁸⁸⁷ Ob. Cit. Nota 634, art. 172.

e) diez años en Chaco⁸⁸⁸;

En particular, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁸⁹ y en la provincia de Tierra del Fuego⁸⁹⁰ el período mencionado debe considerarse renovado cada cinco años o período inferior hasta la finalización de la relación contractual.

Sólo Formosa guarda silencio al respecto.

Finalmente, el aspecto cuantitativo del hecho imponible requiere el análisis de las alícuotas aplicables a los *acuerdos de nivel de servicios* a la luz de lo establecido en cada una de las leyes impositivas provinciales. En tal sentido, las mencionadas alícuotas son las que se indican en el Anexo II.

Como se puede apreciar, las alícuotas oscilan entre un mínimo de 1% –que además es el valor más frecuente– y un máximo de 2% (San Juan). También se puede apreciar una tendencia incipiente al establecimiento de escalas progresivas de alícuotas (Salta y Tucumán).

Como enseña Jarach⁸⁹¹, la progresión es una medida adecuada de la capacidad contributiva en los impuestos personales, que toman como hechos reveladores de esa capacidad la renta, o el patrimonio o el gasto total del contribuyente, mientras que no es adecuada para los casos de impuestos reales que gravan manifestaciones aisladas de riqueza.

Este último es, precisamente, el caso del Impuesto de Sellos –en cuanto recae en transmisiones patrimoniales onerosas e instrumentadas– sin embargo esta circunstancia no excluye la adopción de esta forma de determinar la cuantía del impuesto, con fines distintos a los de adecuación a la capacidad contributiva⁸⁹².

En este último sentido, las escalas vigentes en las provincias mencionadas, en cuanto correlacionan inversamente bases imponibles y niveles de alícuotas, traducen una política favorable a la concertación de *acuerdos* de mayor valor económico (por ejemplo, de más largo plazo).

⁸⁸⁸ Ob. Cit. Nota 615, art. 200.

⁸⁸⁹ Ob. Cit. Nota 625, art. 424.

⁸⁹⁰ Ob. Cit. Nota 634, art. 172.

⁸⁹¹ JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*; Segunda Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires; p. 295.

⁸⁹² JARACH, Dino; Ob. Cit. Nota 891, p. 295.

VII – IMPACTO FISCAL GLOBAL DE LOS CSC ESTABLECIDOS EN ARGENTINA

(Primera parte: Tratamiento de los servicios recibidos desde la perspectiva de los países del MERCOSUR)

Introducción

Como se mencionó en la primera parte de este trabajo, países con bajos costos fiscales –entre otros– se revelan como los más atractivos para el establecimiento de centros de servicios compartidos. En ese sentido, las secciones anteriores de este trabajo suministran las pautas fundamentales para apreciar tales costos, cuando se trata de la alternativa de establecer un CSC en el ámbito de la República Argentina.

Sin embargo, la decisión de localizar geográficamente un CSC conlleva no sólo la necesidad de estudiar implicancias tributarias desde el ángulo de la filial o sucursal prestadora, sino también las que se derivan para las unidades prestatarias ubicadas en terceros países, en relación a los cargos recibidos desde la primera, a efectos de poder cuantificar el impacto de la decisión a nivel global.

Esto último requiere de un estudio comparativo de las legislaciones tributarias vigentes en las jurisdicciones de origen y de destino de los servicios prestados por un CSC, a fin de detectar posibles simetrías que conduzcan a neutralizar los costos fiscales vinculados a la decisión de localizar un CSC en una determinada jurisdicción.

En el marco del presente trabajo, un estudio de tales características necesariamente enfrenta limitaciones de extensión y profundidad. No obstante ello, con fines metodológicos, pueden considerarse los aspectos más significativos del tratamiento de los servicios recibidos por parte de un CSC establecido en la República Argentina, desde la perspectiva de la legislación tributaria vigente en un conjunto de países estrechamente relacionados con aquélla.

A este fin, se consideran aspectos significativos en el sentido indicado precedentemente:

1. Si en la jurisdicción de destino existe un gravamen análogo o similar al Impuesto a las Ganancias argentino, y en caso afirmativo;

a) si dicho gravamen admite –en alguna medida– la deducción en su base del precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina; y en caso afirmativo: (i) cuál es dicha medida; (ii) en qué período fiscal que procede la deducción, y; (iii) cuál es la alícuota del gravamen; y

b) si el pago de dicho precio está sujeto a retención en la fuente, y en caso afirmativo, cuál es la alícuota de retención.

2. Si en la jurisdicción de destino existe un gravamen análogo o similar al Impuesto al Valor Agregado argentino, y en caso afirmativo;

a) si dicho gravamen recae –en alguna medida– sobre los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina; y en caso afirmativo: (i) cuál es dicha medida; (ii) en qué período fiscal que procede la imposición, y; (iii) cuál es la alícuota del gravamen; y

b) si dicho gravamen admite –en alguna medida– el cómputo de un crédito en relación al precio de los mencionados servicios; y en caso afirmativo: (i) cuál es dicha medida; (ii) en qué el período fiscal que procede el referido cómputo.

Al mismo fin, en el presente trabajo se considerará la legislación tributaria vigente de los países que integran el Mercado Común del Sur (MERCOSUR).

En este aspecto cabe recordar que el MERCOSUR es un Mercado Común constituido en 1991 por decisión de la República Argentina, la República Federativa de Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay, plasmada en el Tratado de Asunción⁸⁹³, al que con posterioridad se adhirieron la República Bolivariana de Venezuela⁸⁹⁴ y el Estado Plurinacional de Bolivia⁸⁹⁵.

Tratamiento de los servicios recibidos en Uruguay

(i) En el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE):

En todo el territorio de la República Oriental del Uruguay rige el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)⁸⁹⁶, un gravamen similar al Impuesto a las Ganancias argentino en varios aspectos.

En efecto, el IRAE comprende en su objeto las rentas empresariales⁸⁹⁷ de fuente uruguaya⁸⁹⁸, siendo contribuyentes del mismo –entre otros– las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República mencionada⁸⁹⁹, y los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la misma⁹⁰⁰.

El impuesto se liquida por ejercicio económico anual⁹⁰¹, considerándose rentas del ejercicio las devengadas en el mismo⁹⁰². Luego, las rentas se imputan al año fiscal en que termine el respectivo ejercicio económico anual⁹⁰³.

El impuesto se determina por aplicación de su alícuota sobre la renta neta fiscal⁹⁰⁴. Esta última se calcula deduciendo de la renta bruta los gastos necesarios para obtener y conservar rentas gravadas⁹⁰⁵.

En tales términos, el precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina resulta deducible de la base imponible del IRAE.

En particular, si los referidos servicios se prestan a un establecimiento permanente ubicado en el territorio uruguayo, resulta imprescindible para su deducción que los servicios sean efectivamente prestados y que su cuantificación se fundamente en criterios técnicamente sustentables, no siendo admitidos los procedimientos de

⁸⁹³ TRATADO PARA LA CONSTITUCION DE UN MERCADO COMUN ENTRE LA REPUBLICA ARGENTINA, LA REPUBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, LA REPUBLICA DEL PARAGUAY Y LA REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY [en línea] http://www.mercosur.int/innovaportal/file/719/1/CMC_1991_TRATADO_ES_Asuncion.pdf.

⁸⁹⁴ PROTOCOLO DE ADHESION DE LA REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA AL MERCOSUR [en línea] http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2485/1/2006_PROTOCOLO_ES_AdhesionVenezuela.pdf.

⁸⁹⁵ PROTOCOLO DE ADHESION DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA AL MERCOSUR [en línea] http://www.mercosur.int/innovaportal/file/3862/1/protocolo_adhesion_bolivia_al_mercosur.pdf.

⁸⁹⁶ Texto Ordenado de la Dirección General Impositiva, según Ley N 18.083 de 27.12.06 (Nuevo Sistema Tributario); [en línea] <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,TextoOrdenadoVigente,O,es,0,>. Cfr. artículo 1.

⁸⁹⁷ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 2, literal A). Sobre el concepto de *rentas empresariales* véase artículo 3.

⁸⁹⁸ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 1, literal A). Sobre el concepto de *rentas de fuente uruguaya* véase artículo 7.

⁸⁹⁹ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 9, literal A). Sobre el concepto de *residencia* en el caso de personas jurídicas y otras entidades, véase artículo 13.

⁹⁰⁰ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 9, literal B). Sobre el concepto de *establecimientos permanentes de entidades no residentes* véase artículo 10. Sobre el criterio de atribución de resultados a los mismos, véase artículo 11.

⁹⁰¹ Decreto 150/007, del 26/04/2007 [en línea]

<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,TextoOrdenadoVigente,O,es,0,>. Cfr. artículo 59

⁹⁰² Ob. Cit. Nota 901, artículo 11.

⁹⁰³ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 8, párrafo 1.

⁹⁰⁴ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 15.

⁹⁰⁵ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 19, párrafo 1. Sobre el concepto de *renta bruta* véanse artículos 16, 17 y 18.

distribución establecidos por simple adjudicación a prorrata⁹⁰⁶.

Sin perjuicio de lo anterior, un número de restricciones legales adicionales condicionan la deducción.

En primer lugar, los referidos servicios –y el precio de los mismos– deben estar debidamente documentados⁹⁰⁷.

En segundo lugar, los referidos servicios deben constituir, para el CSC establecido en Argentina, rentas gravadas por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) o por una imposición efectiva en el exterior⁹⁰⁸.

En el primer caso, la deducción se limita al monto resultante de aplicar al precio de los referidos servicios, el cociente entre la tasa aplicable a las rentas de dicha categoría en el IRNR y la tasa del IRAE⁹⁰⁹.

En el segundo caso –rentas gravadas por una imposición efectiva en el exterior– se admite la deducción completa si la tasa efectiva de imposición es igual o superior a la tasa del IRAE, caso contrario debe realizarse la proporción correspondiente⁹¹⁰.

A este último efecto, se presume que la tasa efectiva de imposición en el exterior es igual a la nominal, salvo que se verifique la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal⁹¹¹.

Como los referidos servicios se encuentran gravados tanto en el IRNR –como se verá más adelante– como por una imposición efectiva en el exterior –en la República Argentina, a la tasa nominal del 35%–, deben sumarse ambas tasas en el numerador⁹¹². En ningún caso la deducción puede superar el 100% del gasto⁹¹³.

Sin perjuicio de lo anterior⁹¹⁴, rige en Uruguay el *principio del operador independiente* según el cual, cuando el precio y las condiciones de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina no se ajusten a las prácticas de mercado entre entidades independientes, las mismas deben ajustarse⁹¹⁵ por aplicación del método que resulte más apropiado⁹¹⁶, de entre los siguientes: a) de precios comparables entre partes independientes, b) de precios de reventa fijados entre partes independientes, c) de costo más beneficios, d) división de ganancias, y e) de margen neto de la transacción⁹¹⁷.

A diferencia del régimen argentino –en donde la carga de la prueba acerca del carácter *arm's length* de una transacción recae en el contribuyente– en el régimen uruguayo esa carga recae sobre el Fisco, quien debe acreditar fehacientemente el presupuesto que da lugar la aplicación del *principio del operador independiente*, esto es, que el precio o las condiciones de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina no se ajustan a las prácticas de mercado entre entidades

⁹⁰⁶ Ob. Cit. Nota 901, artículo 41, párrafo 2.

⁹⁰⁷ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 19, párrafo 1 *in fine*.

⁹⁰⁸ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 19, párrafo 2.

⁹⁰⁹ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 20, párrafo 1.

⁹¹⁰ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 20, párrafo 2.

⁹¹¹ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 20, párrafo 2 *in fine*.

⁹¹² Ob. Cit. Nota 901, artículo 26, párrafo 3.

⁹¹³ Ob. Cit. Nota 901, artículo 26, párrafo 3 *in fine*.

⁹¹⁴ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 20, párrafo 3.

⁹¹⁵ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 38.

⁹¹⁶ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 41, párrafo 1.

⁹¹⁷ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 41, párrafo 2.

independientes⁹¹⁸.

Cumplidas estas condiciones, la deducción procede en el ejercicio de devengamiento⁹¹⁹ de tales servicios.

Finalmente, la alícuota del IRAE asciende al 25%⁹²⁰.

(ii) En el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (RNR):

Rige también en el territorio uruguayo el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (RNR)⁹²¹, que comprende en su hecho imponible las rentas de fuente uruguayana de cualquier naturaleza, incluidas las rentas empresariales que son objeto del IRAE⁹²².

Son contribuyentes del mismo las entidades no residentes en el territorio nacional⁹²³ sin perjuicio de lo cual los contribuyentes del IRAE que paguen rentas comprendidas en el IRNR a contribuyentes de este último deben actuar como agentes de retención⁹²⁴.

Si bien se trata de un gravamen de liquidación y pago anual⁹²⁵, como regla general y siempre que sea posible, los contribuyentes del IRNR deben tributar por vía de retención⁹²⁶. Luego, en tanto la totalidad del impuesto haya sido objeto de retención, el contribuyente del IRNR puede optar por no efectuar la declaración jurada correspondiente⁹²⁷.

A los fines del gravamen, se consideran de fuente uruguayana las rentas obtenidas por servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de dicho impuesto, en ámbitos de la administración y gestión, entre otros⁹²⁸.

En tales términos, el pago del precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina a una entidad residente en Uruguay está sujeto a retención del IRNR.

Esta última se determina aplicando la tasa del 12% a la suma del monto pagado más la retención correspondiente⁹²⁹.

(iii) En el Impuesto al Valor Agregado (IVA):

Como en Argentina, el IVA uruguayo grava –entre otras materias– las prestaciones de servicios⁹³⁰, siendo contribuyentes –entre otros sujetos– los contribuyentes del IRNR que realicen los actos gravados⁹³¹.

Pero a diferencia del IVA Argentino, la potestad del Estado uruguayo en materia de este gravamen se limita –en cuanto se trata de prestaciones servicios– exclusivamente

⁹¹⁸ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 38.

⁹¹⁹ Ob. Cit. Nota 901, artículo 25.

⁹²⁰ Ob. Cit. Nota 896, Título 4, artículo 15.

⁹²¹ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 1.

⁹²² Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 2.

⁹²³ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 5. Sobre el concepto de *no residente* véase artículos 6, 7 y 8.

⁹²⁴ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 10.

⁹²⁵ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículos 4 y 16.

⁹²⁶ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 11.

⁹²⁷ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 16.

⁹²⁸ Ob. Cit. Nota 896, Título 8, artículo 3, párrafo 2.

⁹²⁹ Decreto 149/007, del 26/04/2007 [en línea]

<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,TextoOrdenadoVigente,O,es,0,> Cfr. artículo 27.

⁹³⁰ Ob. Cit. Nota 896, Título 9, artículo 1. Sobre el concepto de *servicio* véase artículo 2, literal B).

⁹³¹ Ob. Cit. Nota 896, Título 9, artículo 6, literal D).

a aquellas realizadas en el territorio nacional⁹³².

En otras palabras, no están gravadas las prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio uruguayo, aun cuando la utilización o explotación efectiva de los mismos se lleve a cabo dentro de ese territorio.

En tales condiciones, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina quedan al margen de la imposición.

Tratamiento de los servicios recibidos en Paraguay

(i) En el Impuesto a la Renta:

En la República del Paraguay rige el Impuesto a la Renta⁹³³, con características similares al Impuesto a las Ganancias argentino.

Se trata de un impuesto que grava las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que no sean de carácter personal⁹³⁴.

Son contribuyentes del mismo las sociedades con o sin personería jurídica, las asociaciones, las corporaciones y las demás entidades privadas de cualquier naturaleza⁹³⁵, como también las sucursales, agencias o establecimientos de entidades constituidas en el exterior, en tanto realicen actividad gravada en el país⁹³⁶.

El método de imputación de rentas es el de lo devengado en el ejercicio fiscal⁹³⁷, coincidente con el año civil, configurándose el nacimiento de la obligación fiscal al cierre del aquél⁹³⁸.

La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta gravada los gastos que sean necesarios para obtenerla y mantener la fuente productora, siempre que representen una erogación real y estén debidamente documentados⁹³⁹.

En tales términos, el precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina resulta deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta vigente en Paraguay.

Por otra parte, no existen en la legislación vigente en ese país normas tendientes a establecer el *principio del operador independiente*, como sí las hay en Uruguay y en Argentina. Sólo se exige que los conceptos a deducir sean "a precios de mercado,

⁹³² Ob. Cit. Nota 896, Título 9, artículos 1 y 5.

⁹³³ Ley N° 125/91 que establece el nuevo régimen tributario [en línea]

<http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,.> Cfr. artículo 1.

⁹³⁴ Ob. Cit. Nota 933, artículo 2; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04. Cfr. Ley N° 2421/04 de reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal [en línea]

<http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,.>

⁹³⁵ Ob. Cit. Nota 933, artículo 3, inciso a); con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹³⁶ Ob. Cit. Nota 933, artículo 3, inciso c); con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹³⁷ Ob. Cit. Nota 933, artículo 6, párrafo 3. Sobre el concepto de *renta devengada* véase el artículo 14 de Decreto N° 6359/05 por el cual se reglamenta el impuesto a las rentas de actividades comerciales, industriales o de servicios previsto en el Capítulo I del Libro I de la Ley N° 125/91, adecuándolo a las modificaciones introducidas en la Ley N° 2421 del 5 de Julio de 2004; Anexo [en línea]

<http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,.>

⁹³⁸ Ob. Cit. Nota 933, artículo 6, párrafo 1.

⁹³⁹ Ob. Cit. Nota 933, artículo 8, párrafo 1; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*. Sobre el concepto de *renta bruta* véase artículo 7.

cuando el gasto no constituya un ingreso gravado para el beneficiario⁹⁴⁰.

A este efecto, debe entenderse como “ingreso gravado” aquel que esté alcanzado por el presente impuesto⁹⁴¹. Como se verá en breve, no es el caso de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina

De esta forma, cumplidas las condiciones ante dichas –que tales servicios constituyan una erogación real, necesaria para obtener ganancias y se encuentre debidamente documentados⁹⁴²– su deducción procede en el ejercicio fiscal de su devengamiento⁹⁴³.

Finalmente, la tasa general del Impuesto a la Renta vigente en Paraguay asciende al 10%⁹⁴⁴ aplicándose adicionalmente la tasa del 5%⁹⁴⁵ sobre los importes netos de utilidades acreditados o pagados, lo que fuere anterior⁹⁴⁶.

(ii) En los regímenes de retención del gravamen en la fuente:

También son contribuyentes del Impuesto a la Renta en Paraguay las personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior⁹⁴⁷. En este caso quienes se encuentran domiciliados en el país deben actuar como agentes de retención cuando se paguen o acrediten directa o indirectamente, rentas de cualquier naturaleza⁹⁴⁸.

Cabe recordar que las rentas alcanzadas por el impuesto son aquellas provenientes de fuente paraguaya, a cuyo efecto se consideran de fuente paraguaya –entre otros supuestos– las rentas que provienen de actividades desarrolladas en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los contratos⁹⁴⁹.

En particular, los servicios no gravados en el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal se consideran realizados en el territorio nacional cuando los mismos son utilizados o aprovechados en el país⁹⁵⁰.

Por su parte, el referido Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal es un gravamen que recae sobre las rentas que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales⁹⁵¹, siendo contribuyentes del mismo las personas físicas y las “sociedades simples”⁹⁵², es decir, aquellas que de acuerdo con la legislación de fondo, no tienen por objeto el ejercicio de una actividad comercial⁹⁵³.

⁹⁴⁰ Ob. Cit. Nota 933, artículo 8, párrafo 1 *in fine*; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁴¹ Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 26, párrafo 2.

⁹⁴² Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 26, párrafo 1.

⁹⁴³ Ob. Cit. Nota 933, artículo 6, párrafo 3.

⁹⁴⁴ Ob. Cit. Nota 933, artículo 20, numeral 3; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁴⁵ Ob. Cit. Nota 933, artículo 20, numeral 2; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*. Sobre el concepto de *acreditación* véase Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 88, párrafo 3.

⁹⁴⁶ La tasa adicional del 5% se encuentra a cargo del contribuyente del IRAE, y debe distinguirse de la retención definitiva del 15% aplicable sobre los importes netos de utilidades o dividendos acreditados, pagados o remesados, lo que fuere anterior, a contribuyentes domiciliados en el exterior. Cfr. Ob. Cit. Nota 933, artículo 20, numeral 3; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*. Véase también Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 94, inciso b).

⁹⁴⁷ Ob. Cit. Nota 933, artículo 3, inciso c); con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁴⁸ véase Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 94, párrafo 1.

⁹⁴⁹ Ob. Cit. Nota 933, artículo 5, párrafo 1; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁵⁰ Ob. Cit. Nota 933, artículo 5, párrafo 4; con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁵¹ Ob. Cit. Nota 934 *in fine*, artículo 10, numeral 1).

⁹⁵² Ob. Cit. Nota 934 *in fine*, artículo 10, numeral 2).

⁹⁵³ Ley N° 1183/85 Código Civil de Paraguay [en línea] http://www.oas.org/dil/esp/Codigo_Civil_Paraguay.pdf. Cfr. artículo 1.013 párrafo 1.

En tales condiciones, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina no están gravados por el Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal, y en tanto se utilicen o aprovechen en el territorio de Paraguay, se consideran realizados dentro del mismo, y por ende con aptitud para dar lugar a la existencia de rentas de fuente paraguaya.

En este caso, se presume –sin admitir prueba en contrario– que el 100% de los importes brutos pagados por tales conceptos, constituye renta de fuente paraguaya⁹⁵⁴.

Luego, los referidos servicios se encuentran sujetos a retención en el momento del pago a la alícuota del 30%⁹⁵⁵ con carácter definitivo, no pudiendo aquella ser inferior al importe que surja de aplicar dicha tasa sobre la suma de lo efectivamente percibido por el beneficiario más la retención⁹⁵⁶.

(iii) En el Impuesto al Valor Agregado (IVA):

También rige en Paraguay el Impuesto al Valor Agregado, que grava –entre otros supuestos– las prestaciones de servicios⁹⁵⁷, siendo contribuyentes del mismo –entre otros sujetos– las personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior, que realicen aquellos actos⁹⁵⁸.

Ello es así, atento a que si bien las los servicios alcanzados por el impuesto son aquellos realizados en el territorio nacional⁹⁵⁹, los servicios se consideran realizados en el territorio nacional cuando los mismos sean utilizados o aprovechados en el país⁹⁶⁰.

En tal caso, quienes paguen o acrediten retribuciones por estas operaciones gravadas prestadas por personas domiciliadas en el exterior deben retener el 100% del Impuesto al Valor Agregado que corresponda, con carácter de pago único y definitivo para el sujeto retenido.⁹⁶¹

En tales términos, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina están alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado en Paraguay, tributando por vía de retención al momento del pago del precio de los mismos.

El gravamen que corresponde retener, es aquel que resulta de aplicar sobre la base imponible, la alícuota del gravamen. La base imponible la constituye el precio neto devengado correspondiente a la prestación del servicio⁹⁶². La tasa del impuesto aplicable en este caso, es del 10%⁹⁶³.

⁹⁵⁴ Ob. Cit. Nota 933, artículo 10, inciso i); con la modificación introducida por el artículo 3 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁵⁵ Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 94, inciso a), párrafo 3.

⁹⁵⁶ Ob. Cit. Nota 937 *in fine*, artículo 104.

⁹⁵⁷ Ob. Cit. Nota 933, artículo 77, inciso b). Sobre el concepto de *servicio* véase el artículo 78, numeral 2, con la modificación introducida por el artículo 6 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁵⁸ Ob. Cit. Nota 933, artículo 79, inciso d); con la modificación introducida por el artículo 1 de la Ley 5143/13; Cfr. Ley N° 5143/13 que modifica el artículo 79 de la Ley N° 125/91 “que establece el nuevo régimen tributario”, modificado por la Ley 2421/04 [en línea] <http://www.set.gov.py/pset/hgxp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,.>

⁹⁵⁹ Ob. Cit. Nota 933, artículo 81, párrafo 1, con la modificación introducida por el artículo 6 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁶⁰ Ob. Cit. Nota 933, artículo 81, párrafo 2, con la modificación introducida por el artículo 6 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁶¹ Decreto N° 1030/13 por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado establecido en la Ley 125/91 y sus modificaciones [en línea] <http://www.set.gov.py/pset/hgxp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,.> Cfr. artículo 34, párrafo 3, artículo 36, inciso g) y artículo 44, párrafo 1.

⁹⁶² Ob. Cit. Nota 933, artículo 82, párrafo 1, con la modificación introducida por el artículo 6 de la Ley 2421/04; Cfr. Ob. Cit. Nota 934 *in fine*.

⁹⁶³ Ob. Cit. Nota 933, artículo 91, inciso e), con la modificación introducida por el artículo 5 de la Ley 5061/13; Cfr. Ley N° 5061/13 que modifica disposiciones de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 “que establece el nuevo régimen tributario” y dispone otras medidas de carácter tributario [en línea] <http://www.set.gov.py/pset/hgxp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,.>

Asimismo se considera que el impuesto no integra el precio pactado entre las partes, en cuyo caso al precio deberá adicionarse el impuesto correspondiente. Si en el contrato se estipulase expresamente que el precio pactado incluye el impuesto, debe dividirse por 11 el precio total de la operación⁹⁶⁴.

Tratamiento de los servicios recibidos en Venezuela

(i) En el Impuesto a la Renta:

En la República Bolivariana de Venezuela rige el Impuesto a la Renta, también de características similares al Impuesto a las Ganancias Argentino.

El gravamen recae sobre los enriquecimientos netos obtenidos en dinero o en especie⁹⁶⁵, de cualquier origen, sea que la causa o fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él⁹⁶⁶, siendo contribuyentes del mismo –entre otros sujetos– las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada⁹⁶⁷ residentes o domiciliadas en la república⁹⁶⁸, y los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional⁹⁶⁹.

El impuesto se liquida sobre los enriquecimientos netos disponibles obtenidos en el ejercicio anual gravable⁹⁷⁰, definido como el período de 12 meses que comprende el año civil⁹⁷¹. En general, los enriquecimientos se consideran disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen⁹⁷².

El impuesto se determina aplicando las tarifas legales sobre el enriquecimiento global del contribuyente⁹⁷³. Este último se determina deduciendo de la renta bruta, una serie de veintidós conceptos taxativamente admitidos por la legislación venezolana⁹⁷⁴.

La enumeración referida expresamente incluye las remuneraciones y pagos análogos por asistencia técnica utilizada en el país⁹⁷⁵, concepto que comprende el suministro de servicios de asesoría y consultoría, el que a su vez comprende el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas⁹⁷⁶.

En tales términos, el precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina resulta deducible de la base imponible del Impuesto a la Renta vigente en Venezuela.

⁹⁶⁴ Ob. Cit. Nota 961, artículo 44, párrafo 2.

⁹⁶⁵ Ley de Impuesto sobre la Renta, texto impreso en la Gaceta Oficial Número 38.628, del viernes 16 de febrero de 2007 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.1ISLR_LEYES/ISLR_LEYES_01_Ley_ISLR_25-09-2006.pdf. Cfr. artículo 1, párrafo 1. Sobre el concepto de *enriquecimiento neto* véase artículo 4.

⁹⁶⁶ Ob. Cit. Nota 965, artículo 1, párrafo 2.

⁹⁶⁷ Ob. Cit. Nota 965, artículo 7, literal c).

⁹⁶⁸ Ob. Cit. Nota 965, artículo 1, párrafo 2.

⁹⁶⁹ Ob. Cit. Nota 965, artículo 7, literal f). Sobre el concepto de *establecimiento permanente* véase artículo 7, Parágrafo Tercero. Sobre el criterio de atribución de resultados a los mismos, véase Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en Gaceta Oficial Número 5.662 Extraordinario, del miércoles 24 de septiembre de 2003 [en línea] http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.2ISLR_REGLAMENTOS/ISLR_REGLAMENTOS_01_REGLAMENTO_2507_24-09-2003.pdf; artículos 3 y 15.

⁹⁷⁰ Ob. Cit. Nota 969 *in fine*, artículo 165 y Ob. Cit. Nota 965, artículo 1, párrafo 1.

⁹⁷¹ Ob. Cit. Nota 969 *in fine*, artículo 148.

⁹⁷² Ob. Cit. Nota 965, artículo 5, párrafo 1.

⁹⁷³ Ob. Cit. Nota 965, artículo 52.

⁹⁷⁴ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27. Sobre el concepto de *renta bruta* véanse artículos 21 a 26.

⁹⁷⁵ Ob. Cit. Nota 965, artículo 52, numeral 16.

⁹⁷⁶ Ob. Cit. Nota 965, artículo 42.

Sin perjuicio de ello, la referida deducción está supeditada al cumplimiento de una serie de condiciones.

Primero, los mencionados servicios deben constituir –para el contribuyente– egresos no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento gravado⁹⁷⁷.

Ni en la legislación del gravamen ni en su reglamentación existen pautas que conduzcan a dilucidar qué debe entenderse por “egresos hechos en el país”. En este sentido, un egreso por servicios podría considerarse hecho en el lugar donde se prestó el servicio, o también en el lugar donde se efectuó el pago. En el primer caso los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina no serían deducibles, pero en el segundo sí.

Afortunadamente, la ley del gravamen refiere, en otro párrafo, a las “deducciones autorizadas [...] pagadas a beneficiarios no domiciliados ni residentes en el país”⁹⁷⁸ lo cual permite inferir que la pauta interpretativa más adecuada es la segunda, que conduce a admitir la deducibilidad de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina.

Segundo, la legislación venezolana expresamente prohíbe la deducción de los egresos por concepto de asistencia técnica pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país, al momento de su “causación”⁹⁷⁹, término equivalente a nuestro “devengamiento”.

A estos fines, la entidad prestataria debe presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos demostrativos de las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país⁹⁸⁰.

Por la índole de los servicios susceptibles de ser prestados desde un centro de servicios compartidos, esta restricción supone un serio condicionamiento a su deducción.

Superado el test de “obtenibilidad en el país”, la deducción del precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina debe aún enfrentar dos restricciones adicionales. La primera proviene de las *reglas de atribución de rentas a establecimientos permanentes*, la segunda proviene de la vigencia del *principio del operador independiente*.

En cuanto a las primeras, rigen en Venezuela reglas en virtud de las cuales, para la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes no se admite la deducción de los pagos que estos efectúen a su casa matriz, o a cualquiera de sus sucursales, filiales y subsidiarias en el mundo, por servicios prestados, salvo los realizados por concepto de reembolsos de gastos efectivos⁹⁸¹.

Por consiguiente el precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina a una *sucursal* del grupo establecida con carácter permanente en Venezuela será deducible en tanto dicho precio sólo incluya el costo de los servicios prestados.

Tratándose de los servicios prestados a una *filial* o *subsidiaria* residente en Venezuela, rige el *principio del operador independiente*, en cuya virtud dichas entidades deben determinar sus deducciones considerando los precios que hubieran utilizado partes

⁹⁷⁷ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27.

⁹⁷⁸ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27, Parágrafo Octavo.

⁹⁷⁹ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27, Parágrafo Decimocuarto.

⁹⁸⁰ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27, Parágrafo Decimocuarto, *in fine*.

⁹⁸¹ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27, Parágrafo Decimoséptimo.

independientes en operaciones comparables⁹⁸².

En este sentido, rige en Venezuela un sistema de reglas de precios de transferencia similar al argentino en lo referido a los *métodos de ajuste* contemplados y a los *factores de comparabilidad* admitidos.

En el primero de tales aspectos, se contemplan los métodos del “*precio comparable no controlado*” –similar a nuestro método de “*precios comparables entre partes independientes*”– del “*precio de reventa*”, de “*división de beneficios*” y del “*margen neto de la transacción*”⁹⁸³, reservándose la Administración Tributaria la facultad de evaluar si el método aplicado es el más adecuado de acuerdo con las características de la transacción y la actividad económica desarrollada⁹⁸⁴.

En el segundo aspecto –factores de comparabilidad– se admiten la consideración de las *características de las operaciones*, las *funciones o actividades*, *incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos*, los *términos contractuales*, las *circunstancias económicas* y las *estrategias de negocios*⁹⁸⁵.

Sin embargo, a diferencia del régimen argentino, el sistema venezolano admite la utilización de un rango o intervalo de concurrencia, comprensivo de precios o márgenes aceptables para considerar que el precio o margen de una transacción se adecua al *principio del operador independiente*⁹⁸⁶.

Por otra parte, el sistema venezolano es más completo que el argentino, en cuanto contiene provisiones específicas para situaciones que en Argentina no han sido contempladas en la legislación y han debido ser tratadas por vía jurisprudencial o doctrinaria.

Tales provisiones se refieren a aspectos tales como la necesidad de efectuar el análisis transacción por transacción⁹⁸⁷, la posibilidad de utilizar datos de años anteriores o posteriores⁹⁸⁸, la admisión de ajustes simétricos –de conformidad con lo establecido en un tratado internacional y con la aceptación de la Administración Tributaria–⁹⁸⁹ y la aplicación supletoria de las Guías sobre precios de transferencia aprobadas por la OCDE en 1995 para todo lo no previsto en la legislación venezolana⁹⁹⁰.

Cumplidas todas estas restrictivas condiciones, la deducción procede en el año fiscal de su “*causación*”⁹⁹¹ o devengamiento. No obstante ello, los egresos por asistencia técnica “*causados*” y no pagados que se hubieran deducidos en determinado año, deben ser declarados como ingresos al año siguiente si durante éste no se ha efectuado su pago⁹⁹².

⁹⁸² Ob. Cit. Nota 965, artículo 111. Sobre el concepto de *transacción comparable* véanse los artículos 120 a 122.

⁹⁸³ Ob. Cit. Nota 965, artículo 136. También se admite el método del “*costo adicionado*” similar a nuestro método del “*costo más beneficios*”, no obstante ello, ha sido excluido de la enumeración por ser un método particularmente apropiado para apreciar el carácter *arm's length* de los servicios *prestados*. En el mismo sentido, un método particularmente apropiado para evaluar tal carácter con relación a los servicios *recibidos* –en este caso, en Venezuela– es el método del “*precio de reventa*”. Los métodos de precios de transferencia se encuentran individualmente definidos los artículos 137 a 141.

⁹⁸⁴ Ob. Cit. Nota 965, artículo 142 párrafo 2. No obstante ello, el contribuyente debe considerar el método del “*precio comparable no controlado*” como primera opción, cfr. artículo 142, párrafo 1.

⁹⁸⁵ Ob. Cit. Nota 965, artículo 123. Los factores de comparabilidad se encuentran individualmente descriptos en los artículos 124 a 130.

⁹⁸⁶ Ob. Cit. Nota 965, artículos 132 y 133.

⁹⁸⁷ Ob. Cit. Nota 965, artículo 131.

⁹⁸⁸ Ob. Cit. Nota 965, artículo 134.

⁹⁸⁹ Ob. Cit. Nota 965, artículo 114.

⁹⁹⁰ Ob. Cit. Nota 965, artículo 115.

⁹⁹¹ Ob. Cit. Nota 965, artículos 27 y 32.

⁹⁹² Ob. Cit. Nota 965, artículos 32, Parágrafo Unico.

Para terminar, las alícuotas del gravamen son del 15%, 22% y 34%⁹⁹³ según el valor del enriquecimiento global neto anual del contribuyente, salvo para los sujetos que se dediquen a la explotación de hidrocarburos⁹⁹⁴ y de actividades conexas⁹⁹⁵, para quienes la tasa del impuesto es del 50%⁹⁹⁶ por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias⁹⁹⁷, salvo ciertos enriquecimientos que –por vía reglamentaria– quedan gravados a la escala mencionada en primer término⁹⁹⁸.

(ii) En los regímenes de retención del gravamen en la fuente:

También son contribuyentes del Impuesto a la Renta las personas jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República⁹⁹⁹ en cuyo caso los pagadores de los respectivos enriquecimientos están obligados a practicar la retención del impuesto¹⁰⁰⁰.

Ello siempre que la causa de tales enriquecimientos esté u ocurra dentro del país¹⁰⁰¹. En particular, se considera que ocurre dentro del país la causa de los enriquecimientos que se obtengan por asistencia técnica utilizados en el país¹⁰⁰².

Como se mencionó, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina califican como asistencia técnica a estos efectos, luego el pago del precio de los mismos está sujeto a retención del Impuesto a la Renta venezolano.

En particular, se presume –sin admitir prueba en contrario– que los enriquecimientos netos de los contribuyentes que desde el exterior suministren asistencia técnica a personas que en función de su función productora de rentas los utilicen en el país, ascienden al 30% de los ingresos brutos obtenidos por tal concepto¹⁰⁰³.

De allí entonces que la retención deba calcularse aplicando dicho porcentaje sobre el monto del pago y aplicando la alícuota que corresponda –15%, 22% o 34%– según el monto de enriquecimiento presunto acumulado en el año ejercicio gravable¹⁰⁰⁴.

El procedimiento descripto arroja tasas efectivas de retención del orden del 4,5%, 6,6% y 10,2% respectivamente.

(iii) En el Impuesto al Valor Agregado (IVA):

En Venezuela también rige el Impuesto al Valor Agregado, que grava –entre otras materias– la prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o

⁹⁹³ Ob. Cit. Nota 965, artículos 9 y 52.

⁹⁹⁴ Excepto las empresas que realicen actividades integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes, o que se dediquen exclusivamente a la refinación de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos pesados y extrapesados. Cfr. Ob. Cit. Nota 965, artículo 11, párrafo 2.

⁹⁹⁵ Tales como la refinación y el transporte, o la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la explotación. Cfr. Ob. Cit. Nota 965, artículo 11, párrafo 1.

⁹⁹⁶ Ob. Cit. Nota 965, artículos 11 y 53, literal b).

⁹⁹⁷ Ob. Cit. Nota 965, artículos 11, párrafo 1 *in fine*.

⁹⁹⁸ Se trata de los enriquecimientos provenientes de las nuevas actividades que para la ejecución de proyectos en materia de explotación y refinación de crudos pesados, extrapesados, y de explotación y refinación y procesamiento de gas natural libre, se realicen bajo convenios de asociaciones celebrados conforme a la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de Hidrocarburos, o mediante contratos de interés nacional celebrados conforme a la Constitución de la República. Cfr. Ob. Cit. Nota 969 *in fine*, artículo 11, párrafo 2.

⁹⁹⁹ Ob. Cit. Nota 965, artículo 1, párrafo 2.

¹⁰⁰⁰ Ob. Cit. Nota 965, artículo 27, Parágrafo Octavo, y Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones; en Gaceta Oficial Número 36.203, del lunes 12 de mayo de 1997 [en línea] http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.2ISLR_REGLAMENTOS/ISLR_REGLAMENTOS_02_REGLAMENTO_1808_12-05-1997.pdf; artículos 1 y 9.

¹⁰⁰¹ Ob. Cit. Nota 965, artículo 1, párrafo 2.

¹⁰⁰² Ob. Cit. Nota 965, artículo 6, párrafo 1.

¹⁰⁰³ Ob. Cit. Nota 965, artículo 41.

¹⁰⁰⁴ Ob. Cit. Nota 1000 *in fine*, artículo 9, Parágrafo Primero.

aprovechados en el país, incluyendo aquellos que provienen del exterior¹⁰⁰⁵.

La legislación aclara que la prestación de servicios constituye un hecho imponible cuando ellos se aprovechen en el país, aunque el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela¹⁰⁰⁶.

En este caso, los receptores que adquieren servicios en el país de personas no domiciliadas o de no residentes, están obligados, en carácter de responsables, a declarar y pagar el impuesto¹⁰⁰⁷.

Por su parte la reglamentación aclara que la prestación de servicios provenientes del exterior se configura como hecho imponible cuando adquieren la característica de bienes físicos y son internados a través de las Aduanas, para su posterior utilización o aprovechamiento en el país¹⁰⁰⁸.

Se configura también como un hecho imponible la prestación de servicios realizada mediante contratos de regalías o cesión, en virtud de los cuales se adquiere el derecho a utilizar o explotar económicamente marcas comerciales, patentes de invención o de fabricación, nombres comerciales, procedimientos o fórmulas industriales, científicas o tecnológicas, obras literarias, musicales o artísticas, o el derecho a copiar programas de computación o informática, o a reproducir películas, videocasetes, diskettes, discos importados y servicios similares¹⁰⁰⁹.

Como se mencionó varias veces a lo largo de este trabajo, una de las características principales de los servicios prestados desde un CSC es que pueden realizarse a distancia a través de internet, en consecuencia no requieren la existencia de ningún soporte material para su prestación.

En tales condiciones, y con prescindencia de su aprovechamiento en Venezuela, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina quedan al margen de la imposición.

Tratamiento de los servicios recibidos en Bolivia

(i) En el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas:

En Bolivia rige el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, similar al Impuesto a las Ganancias argentino en cuanto se aplica en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas, ajustadas de acuerdo a los dispuesto en la ley del gravamen y su reglamento¹⁰¹⁰.

Son sujetos del impuesto todas las empresas tanto públicas como privadas,

¹⁰⁰⁵ Decreto N° 5189 con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, texto impreso en la Gaceta oficial Número 38.632, del Lunes 26 de febrero de 2007 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.1IVA_LEYES/IVA_LEYES_01_26-02-2007.pdf. Cfr. artículo 3, numeral 3. Sobre el concepto de *servicios* véase artículo 4, numeral 4.

¹⁰⁰⁶ Ob. Cit. Nota 1005, artículo 15.

¹⁰⁰⁷ Reglamento General del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en Gaceta Oficial Número 5.363 Extraordinario, del Lunes 12 de julio de 1999 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.2IVA_REGLAMENTOS/IVA_REGLAMENTOS_01_REGLAMENTO_GENERAL_10-07-1999.pdf. Cfr. artículo 3.

¹⁰⁰⁸ Ob. Cit. Nota 1007, artículo 22, párrafo 1.

¹⁰⁰⁹ Ob. Cit. Nota 1007, artículo 22, párrafo 2.

¹⁰¹⁰ Texto compilado de la Ley 843 [en línea] <http://www.impuestos.gob.bo/images/normativa/leyes/ley843-reformatributaria.pdf>. Cfr. artículo 36, párrafo 1. A estos efectos, están obligados a llevar registros contables las empresas comprendidas en el Código de Comercio, no así las entidades constituidas de acuerdo a las normas del Código Civil. Cfr. Decreto Supremo N° 24.051, artículo 2, en Ob. Cit.

incluyendo –entre otros sujetos– las sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones por acciones y en comandita simple, sociedades de responsabilidad limitada y las sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior¹⁰¹¹.

No existen en la legislación boliviana normas que establezcan expresamente un criterio de vinculación jurisdiccional, no obstante lo cual, a partir de ciertas normas reglamentarias –que imponen la exclusión de las rentas de fuente extranjera¹⁰¹²– se infiere que el principio adoptado es el de la *fuerza*.

El impuesto tiene carácter anual y se determina al cierre de cada gestión¹⁰¹³, a cuyo efecto los ingresos se imputan al año en que termina la gestión en el cual se han devengado¹⁰¹⁴.

La base imponible del gravamen es la utilidad neta sujeta a impuesto¹⁰¹⁵ que se determina restando de la utilidad bruta los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente¹⁰¹⁶.

Dentro del concepto de “gastos necesarios” se consideran comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada y respaldados con documentos originales¹⁰¹⁷.

En tales términos, son deducibles las retribuciones por servicios prestados desde el exterior, a condición de demostrarse el haber retenido el impuesto, cuando se trate de rentas de fuente boliviana¹⁰¹⁸.

Como se muestra más adelante, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina a una entidad domiciliada y constituida en Bolivia constituyen rentas de esta última fuente, por consiguiente el precio de aquéllos es deducible de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas a condición que: 1) se encuentre vinculado con la actividad gravada, 2) esté respaldado con documentos originales, y 3) sobre los mismos se haya practicado la retención.

Sin embargo, cuando no se cumplan las condiciones para que los referidos servicios puedan ser considerados como prestados entre partes independientes, no resultan deducibles el importe de los mismos que exceda los valores normales de mercado entre entes independientes¹⁰¹⁹.

La legislación boliviana es rudimentaria en este aspecto. No contiene provisiones específicas sobre métodos de ajuste o factores de comparabilidad.

Simplemente establece los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona jurídica domiciliada en el exterior, que directa o indirectamente la controle, se consideran celebrados entre partes independientes, cuando las condiciones convenidas se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes¹⁰²⁰.

Como puede apreciarse, el *arm's length standard* así expresado solo resulta de

¹⁰¹¹ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 37. Sobre el concepto de *empresa* véase artículo 39.

¹⁰¹² Decreto Supremo N° 24.051, artículo 31, en Ob. Cit. Nota 1010.

¹⁰¹³ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 46, párrafo 1.

¹⁰¹⁴ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 46, párrafo 3.

¹⁰¹⁵ Decreto Supremo N° 24.051, artículos 31 y 33, en Ob. Cit. Nota 1010.

¹⁰¹⁶ Decreto Supremo N° 24.051, artículo 7, párrafo 1, en Ob. Cit. Nota 1010.

¹⁰¹⁷ Decreto Supremo N° 24.051, artículo 8, en Ob. Cit. Nota 1010.

¹⁰¹⁸ Decreto Supremo N° 24.051, artículo 12, literal f), en Ob. Cit. Nota 1010.

¹⁰¹⁹ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 45, párrafo 3.

¹⁰²⁰ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 45, párrafo 3.

aplicación para las relaciones entabladas por empresas bolivianas con sus casas matrices controlantes del exterior, quedando al margen del mismo las establecidas con otras sucursales o filiales del mismo grupo económico ubicadas en terceros países.

De acuerdo con la legislación, cumplidas las condiciones mencionadas, el gasto es deducible en el año en que termine la gestión anual en el cual se ha devengado¹⁰²¹. En los hechos, sin embargo, la exigencia de haber practicado la retención como condición deducibilidad impone que esta proceda en el ejercicio en el cual se han pagado.

Finalmente, la tasa del gravamen asciende al 25%¹⁰²².

(ii) En los regímenes de retención del gravamen en la fuente:

De acuerdo con el principio de la *fente* los contribuyentes domiciliados en el exterior tributan sobre sus utilidades de fuente boliviana, a cuyo efecto quienes paguen o remesen dichas utilidades deben retener el gravamen con carácter de pago único y definitivo¹⁰²³.

En particular, se consideran de fuente boliviana los ingresos en concepto de retribuciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana¹⁰²⁴.

En tal caso, se presume sin admitir prueba en contrario que la utilidad neta gravada equivale al 50% del monto total pagado¹⁰²⁵.

De acuerdo con estas consideraciones, el pago de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina está sujeto a retención a la tasa efectiva del 12,5%.

(iii) En el Impuesto al Valor Agregado (IVA):

En Bolivia también rige el Impuesto al Valor Agregado, que grava –entre otras materias– los contratos de prestaciones de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuera su naturaleza¹⁰²⁶.

Las prestaciones comprendidas en el objeto del gravamen, son las realizadas en el territorio de la nación¹⁰²⁷. Por consiguiente, no están gravadas las prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio boliviano, aun cuando la utilización o explotación efectiva de los mismos se lleve a cabo dentro del mismo.

En tales condiciones, los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina quedan al margen de la imposición.

Tratamiento de los servicios recibidos en Brasil

(i) En el Impuesto a la Renta de las Personas Jurídicas (IRPJ) y la Contribución sobre la Utilidad Líquida (CSLL):

Rige en todo el territorio de la República Federativa de Brasil el Impuesto a la Renta

¹⁰²¹ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 46, párrafo 2. Sobre el concepto de *empresa local de capital extranjero* véase el párrafo 4.

¹⁰²² Ob. Cit. Nota 1010, artículo 50.

¹⁰²³ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 51, párrafo 2.

¹⁰²⁴ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 44, literal b).

¹⁰²⁵ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 51, párrafo 1.

¹⁰²⁶ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 1, literal b).

¹⁰²⁷ Ob. Cit. Nota 1010, artículo 1, literal b).

de las Personas Jurídicas (IRPJ). Se trata de un gravamen que, bajo ciertas condiciones, puede ser determinado sobre base cierta (*con base no lucro real*) o presunta (*lucro estimado*), a opción del contribuyente¹⁰²⁸.

Determinado sobre base presunta, el gravamen toma como base imponible los ingresos brutos (*receita bruta*) obtenidos durante el período de determinación¹⁰²⁹, tornándose similar a nuestro Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Determinado sobre base cierta, en cambio, el IRPJ resulta similar a nuestro Impuesto a las Ganancias.

Pueden optar por determinar el gravamen sobre base presunta, los contribuyentes cuyos ingresos brutos no superen determinada cifra¹⁰³⁰, excepto que: a) desarrollen determinadas actividades, b) obtengan utilidades originadas en el exterior, c) estén autorizados por la legislación fiscal a aprovechar beneficios fiscales relativos a exenciones o reducciones de impuesto, o d) hayan efectuado pagos mensuales bajo el régimen de determinación sobre base cierta¹⁰³¹.

Los sujetos que, en los términos anteriores, no puedan optar por determinar el gravamen sobre base presunta, deben hacerlo sobre base cierta¹⁰³².

En cualquiera de los casos, resultan contribuyentes del gravamen las *personas jurídicas*¹⁰³³, concepto normativo que comprende –entre otros sujetos– a las personas jurídicas domiciliadas en el país¹⁰³⁴ y a las filiales, sucursales, agencias o representaciones en el país de personas jurídicas con sede en el exterior¹⁰³⁵.

En cualquiera de los casos, también, el gravamen se determina por períodos trimestrales, terminados en los días 31 de Marzo, 30 de Junio, 30 de Septiembre y 31 de Diciembre¹⁰³⁶, y se paga en cuotas únicas hasta el último día hábil del mes inmediato siguiente al de terminación de cada período de determinación¹⁰³⁷.

No obstante lo anterior, los contribuyentes obligados a determinar el IRPJ sobre base cierta pueden optar por efectuar pagos mensuales, determinados sobre una base de cálculo estimada¹⁰³⁸ –en función a los ingresos brutos obtenidos mensualmente¹⁰³⁹– y pagaderos hasta el último día hábil del mes siguiente al que se refiere la determinación¹⁰⁴⁰.

En tal caso, el contribuyente debe determinar la utilidad real al 31 de Diciembre de cada año¹⁰⁴¹, y si de ella resultara un saldo a favor del Fisco, el mismo debe ser ingresado hasta el último día del mes de marzo del año siguiente¹⁰⁴².

¹⁰²⁸ Lei do Ajuste Tributário n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>; art. 1. Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 [en línea] <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>; art. 219.

¹⁰²⁹ Ob. Cit. Nota 1028; art. 25. Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 518. Sobre el concepto de *ingreso bruto* véanse arts. 519 y 224.

¹⁰³⁰ Setenta y ocho millones de reales, Cfr. Lei n° 9.718, de 26 de novembro de 1998 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>; art. 13.

¹⁰³¹ Ob. Cit. Nota 1030, art. 14. Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 246.

¹⁰³² Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, arts. 246 párr. 2 y 516 § 3.

¹⁰³³ Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 146.

¹⁰³⁴ Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 147. Sobre el concepto de *domicilio fiscal* en relación al IRPJ véase art. 212.

¹⁰³⁵ Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 147.

¹⁰³⁶ Ob. Cit. Nota 1028, art. 1. Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 220.

¹⁰³⁷ Ob. Cit. Nota 1028, art. 5.

¹⁰³⁸ Ob. Cit. Nota 1028, art. 2. Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, art. 222.

¹⁰³⁹ Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>; art. 15. Ob. Cit. Nota 1028 *in fine*, arts. 223 a 227.

¹⁰⁴⁰ Ob. Cit. Nota 1030, art. 6.

¹⁰⁴¹ Ob. Cit. Nota 1030, art. 2 § 3. Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 221.

¹⁰⁴² Ob. Cit. Nota 1030, art. 6 § 1. El saldo a favor del contribuyente puede ser objeto de restitución o compensación. Este plazo no debe confundirse con el que rige para el impuesto correspondiente a Diciembre, que debe ingresarse hasta el último día hábil de Enero del año inmediato siguiente; cfr. Ob. Cit. Nota 1030, art. 6 § 2.

Como se mencionó, el IRPJ determinado sobre base cierta adquiere características similares al Impuesto a las Ganancias Argentino.

Ello es así, porque su base imponible está conformada por la utilidad real (*lucro real*), definida al efecto, como la utilidad líquida (*lucro líquido*) del período de determinación, ajustado por las adiciones, exclusiones o compensaciones prescriptas en la legislación pertinente¹⁰⁴³.

Por su parte, la utilidad líquida del período de determinación se define como la suma algebraica de la utilidad operacional (*lucro operacional*), los resultados de las operaciones y de las participaciones, y se determina de acuerdo a los preceptos de la legislación comercial¹⁰⁴⁴.

A su vez, la utilidad operacional se define como el resultado de las actividades, principales o accesorias, que constituyen el objeto de la persona jurídica, y en tanto tales actividades comprendan la venta de bienes o servicios, debe estar discriminada – en la contabilidad del contribuyente– en sus componentes: utilidad bruta (*lucro bruto*), gastos operativos (*despesas operacionais*) y los demás resultados operativos¹⁰⁴⁵.

A este efecto, se consideran operativos los gastos –no computados como costo– necesarios para las actividades de la empresa y para el mantenimiento de la respectiva fuente productora¹⁰⁴⁶.

En particular, se consideran necesarios los gastos pagados o incurridos para la realización de las transacciones u operaciones exigidas por la actividad de la empresa¹⁰⁴⁷.

No se admite, sin embargo, la deducción de todos los gastos operativos, sino sólo de aquellos que sean usuales o normales para el tipo de transacciones, operaciones o actividades de la empresa¹⁰⁴⁸.

En tales términos, el precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina resulta deducible de la base imponible del IRPJ.

Sin perjuicio de lo anterior, un número de restricciones legales adicionales condicionan la deducción.

En efecto, tratándose de cantidades pagadas a personas domiciliadas en el exterior a título de asistencia administrativa o similar, las mismas se consideran gastos operativos sólo si: a) constan en un contrato registrado en el Banco Central de Brasil, y b) corresponden a servicios efectivamente prestados a la empresa a través de estudios técnicos enviados desde el exterior¹⁰⁴⁹.

Además, la legislación brasilera expresamente prohíbe la deducción de gastos operativos de la índole mencionada, cuando sean pagados por sociedades con sede en Brasil a personas domiciliadas en el exterior que mantengan, directa o indirectamente, el control de su capital con derecho a voto¹⁰⁵⁰.

Como puede apreciarse, esta restricción no se aplica si el supuesto de vinculación que une al CSC establecido en Argentina con la respectiva persona jurídica domiciliada en

¹⁰⁴³ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 247.

¹⁰⁴⁴ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 248.

¹⁰⁴⁵ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 277. Sobre el concepto de *utilidad bruta* véase art. 278 y concordantes.

¹⁰⁴⁶ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 299.

¹⁰⁴⁷ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 299 § 1.

¹⁰⁴⁸ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 299 § 2.

¹⁰⁴⁹ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 354.

¹⁰⁵⁰ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 354 § 2.

Brasil, es otro. Por ejemplo, si ambas tienen un sujeto en común como controlante de sus respectivos capitales con derecho a voto, lo que constituye la situación más común.

Tampoco se aplica la restricción mencionada si el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* se encuentra registrado ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) de Brasil¹⁰⁵¹.

La legislación brasilera también prescribe que los gastos operativos de la índole mencionada solamente pueden ser deducidos en los cinco primeros años de funcionamiento de la empresa, pudiendo este plazo ser prorrogado por hasta cinco años más, mediando autorización del Consejo Monetario Nacional¹⁰⁵².

En cuanto a la *cuantía* admitida de la deducción, debe mencionarse que en Brasil rige el *principio del operador independiente*, instrumentado a través de un conjunto de normas¹⁰⁵³ que establecen principios y métodos que se apartan de las Guías de Precios de Transferencia emitidas en 1995 por la OCDE.

Tales normas, sin embargo, expresamente excluyen del ámbito de aplicación del *arm's length standard* a los servicios de asistencia administrativa y similares¹⁰⁵⁴, para someterlos a un límite cuantitativo más riguroso.

En efecto, de acuerdo con la legislación brasilera, el total de las cantidades debidas en el concepto indicado, solamente pueden deducirse –a título de gastos operativos– hasta el límite máximo del cinco por ciento de los ingresos líquidos (*receita líquida*) provenientes de las ventas de productos fabricados o vendidos¹⁰⁵⁵.

Por último, la alícuota del gravamen asciende a 15%¹⁰⁵⁶, pero la porción de base imponible que exceda los doscientos cuarenta mil reales, está sujeta a una alícuota adicional del 10%¹⁰⁵⁷.

Adicionalmente debe liquidarse la denominada Contribución Social sobre la Utilidad Líquida (*Lucro Líquido*) o CSLL, un gravamen que también tiene por contribuyente a las personas jurídicas domiciliadas en el país¹⁰⁵⁸, y cuya base imponible y período fiscal coinciden con los del IRPJ¹⁰⁵⁹.

Las alícuota de la CSLL ascienden al 9%¹⁰⁶⁰, salvo para determinados compañías de seguros privados y de capitalización, para quienes la alícuota se fija en el 15%.

(ii) En el Impuesto a la Renta Retenido en la Fuente (IRRF) y la Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE):

Dos clases de gravámenes inciden en ocasión del pago del precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina a una persona jurídica domiciliada en Brasil.

Por un lado, el Impuesto a la Renta Retenido en la Fuente (IRRF) incide sobre los

¹⁰⁵¹ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 354 § 3.

¹⁰⁵² Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 354 § 1.

¹⁰⁵³ Las mismas se encuentran comprendidas en Ob. Cit. Nota 1030, arts. 18 a 24-B; en Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, arts. 240 a 245 y en Instrução Normativa (RFB) n° 1.312, de 28 de dezembro de 2012 [en línea] <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>.

¹⁰⁵⁴ Ob. Cit. Nota 1030, art. 18 § 9. Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 241 § 9. Ob. Cit. Nota 1053 *in fine*, art. 55.

¹⁰⁵⁵ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 355.

¹⁰⁵⁶ Ob. Cit. Nota 1039, art. 3. Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 541.

¹⁰⁵⁷ Ob. Cit. Nota 1039, art. 3 § 1. Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 542.

¹⁰⁵⁸ Lei n° 7689, de 15 de dezembro de 1998 [en línea] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm; art. 4.

¹⁰⁵⁹ Ob. Cit. Nota 1030, arts. 28 a 30. Ob. Cit. Nota 1039, art. 20.

¹⁰⁶⁰ Ob. Cit. Nota 1058, art. 3.

rendimientos de servicios de asistencia administrativa y similares derivados de Brasil y recibidos por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior¹⁰⁶¹.

Compete a la fuente pagadora actuar como agente de retención del gravamen¹⁰⁶², entendiéndose por tal la persona física o jurídica que pague los rendimientos¹⁰⁶³. A su vez, son pasibles de la retención las personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el exterior¹⁰⁶⁴ beneficiarias de los mismos.

La base sujeta a retención es el rendimiento bruto¹⁰⁶⁵ y la alícuota aplicable asciende al 15%¹⁰⁶⁶.

Por otro lado, las personas jurídicas signatarias de contratos que tengan por objeto servicios de asistencia administrativa y similares a ser prestados por residentes o domiciliados en el exterior¹⁰⁶⁷, quedan obligadas al pago de una Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE).

No se trata, en este caso, de un régimen de retención en la fuente, sino de un gravamen que incide en cabeza de la persona jurídica domiciliada en Brasil signataria de los mencionados contratos.

La CIDE se determina sobre la base de los valores pagados¹⁰⁶⁸ –por servicios de la índole mencionada– en cada mes, a la tasa del 10%¹⁰⁶⁹.

(iii) En las contribuciones para los Programas de Integración Social y de Formación de Patrimonio del Servidor Público (PIS/PASEP) y para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS):

A través de la Ley 10.865¹⁰⁷⁰ se contempla la incidencia de las contribuciones para los Programas de Integración Social y de Formación de Patrimonio del Servidor Público (PIS/PASEP) y para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS) en las importaciones de bienes y servicios.

De acuerdo con lo anterior, las referidas contribuciones recaen sobre los servicios que cumplan las siguientes condiciones: a) sean prestados por personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en el exterior, b) sean ejecutados en el exterior y c) su resultado se verifique en el país¹⁰⁷¹.

Son contribuyentes de la PIS/PASEP y la COFINS las personas físicas o jurídicas

¹⁰⁶¹ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 708. Véase también Instrução Normativa (RFB) n° 252, de 3 de dezembro de 2002 [en línea] <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenFon.htm>; art. 17.

¹⁰⁶² Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 717.

¹⁰⁶³ IRRF 2012 Mafon (Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte) [en línea] <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2012/Mafon2012.pdf>; pag. 121.

¹⁰⁶⁴ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 682.

¹⁰⁶⁵ Ob. Cit. Nota 1030 *in fine*, art. 713.

¹⁰⁶⁶ Ob. Cit. Nota 1061 *in fine*, art. 17. Sobre el valor de la tasa, veáse también Lei n° 10.168, de 29 de dezembro de 2000 [en línea] <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/CideUniversidadeEmpresa.htm>; art. 2-A.

¹⁰⁶⁷ Ob. Cit. Nota 1066 *in fine*, art. 2 § 2.

¹⁰⁶⁸ Ob. Cit. Nota 1066 *in fine*, art. 2 § 3.

¹⁰⁶⁹ Ob. Cit. Nota 1066 *in fine*, art. 2 § 4.

¹⁰⁷⁰ Lei n° 10.865, de 30 de abril de 2004 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoffin/PisPasCofFin1.htm>; art. 1. La referida incidencia ya había sido contemplada a través de la Medida Provisoria n° 164, del 29 de Enero de 2004. Cfr. Medida Provisoria n° 164, de 29 de janeiro de 2004 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoffin/PisPasCofFin1.htm>; art. 1. Una *Medida Provisoria* –equivalente brasileiro de nuestro *Decreto de Necesidad y Urgencia*– es jerárquicamente equivalente a una *Lei*, debiendo ser ratificada por el Congreso dentro de los 120 días, de lo contrario se considera revocada desde la fecha de su publicación. Cfr. ERNST & YOUNG TERCO; Doing business in Brazil [en línea]

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing_business_in_Brazil_2011/\\$FILE/Doing%20Business%20in%20Brazil%202011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing_business_in_Brazil_2011/$FILE/Doing%20Business%20in%20Brazil%202011.pdf).

¹⁰⁷¹ Ob. Cit. Nota 1070, art. 1 § 1.

contratantes de los servicios gravados¹⁰⁷², perfeccionándose el hecho imponible al momento del pago de los mismos¹⁰⁷³.

La base imponible de ambas contribuciones está conformada por el valor del pagado, antes de las retenciones del IRRF¹⁰⁷⁴ en tanto que las alícuotas ascienden a 1,65% en el caso de la PIS/PASEP y a 7,6% en el caso de la COFINS¹⁰⁷⁵.

Luego, las personas jurídicas que resulten contribuyentes de los regímenes generales de la PIS/PASEP y de la COFINS, pueden computar un crédito en relación a las importaciones de servicios sujetas al pago de las contribuciones mencionadas, en tanto los servicios importados sean utilizados como insumos en la prestación de servicios y en la producción o fabricación de bienes o productos destinados a la venta¹⁰⁷⁶.

El crédito de impuesto computable se determina aplicando, sobre el valor que sirvió de base de cálculo de la PIS/PASEP y la COFINS en ocasión de la respectiva importación de servicios, las alícuotas generales previstas para las mencionadas contribuciones, recaudadas de manera no acumulativa¹⁰⁷⁷, que ascienden a 1,65% en el caso de la PIS/PASEP¹⁰⁷⁸ y a 7,6% en el caso de la COFINS¹⁰⁷⁹.

La PIS/PASEP y la COFINS que inciden en la importación de servicios debe ingresarse dentro del plazo previsto para el pago de ésta¹⁰⁸⁰ mientras que el correspondiente crédito resulta computable en la determinación de la PIS/PASEP y la COFINS del mes en que se haya producido dicho pago¹⁰⁸¹. El crédito no utilizado en un determinado mes puede ser utilizando en los meses inmediatos siguientes¹⁰⁸².

En los términos anteriores, los servicios prestados por un CSC establecido a la Argentina se encuentran alcanzados por la PIS/PASEP y la COFINS que inciden en la importación de servicios, a la vez que dan lugar al correspondiente crédito de impuesto en el período indicado.

¹⁰⁷² Ob. Cit. Nota 1070, art. 5.

¹⁰⁷³ Ob. Cit. Nota 1070, art. 4.

¹⁰⁷⁴ Ob. Cit. Nota 1070, art. 7.

¹⁰⁷⁵ Ob. Cit. Nota 1070, art. 8.

¹⁰⁷⁶ Ob. Cit. Nota 1070, art. 15.

¹⁰⁷⁷ Ob. Cit. Nota 1070, art. 15 § 3.

¹⁰⁷⁸ Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoeffin/PisPasCofFin1.htm>; art. 2.

¹⁰⁷⁹ Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002 [en línea]

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoeffin/PisPasCofFin1.htm>; art. 2.

¹⁰⁸⁰ Ob. Cit. Nota 1070, art. 13.

¹⁰⁸¹ Ob. Cit. Nota 1070, art. 15 § 1.

¹⁰⁸² Ob. Cit. Nota 1070, art. 15 § 2.

VIII – IMPACTO FISCAL GLOBAL DE LOS CSC ESTABLECIDOS EN ARGENTINA

(Segunda parte: Efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional)

Conclusiones preliminares la Primera Parte

Las conclusiones más importantes que se siguen de la sección anterior, sobre los aspectos más significativos del tratamiento de los servicios recibidos de parte de un CSC establecido en Argentina, a la luz de la legislación tributaria vigente en los países del Mercosur, pueden sintetizarse, preliminarmente, de la siguiente manera.

En primer término, y de manera general, el precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina resulta deducible de la base imponible de los impuestos a la renta vigentes en todos los países del Mercosur.

A excepción de Venezuela –donde tales servicios califican como una categoría específica de gastos deducibles– la deducción procede en los términos de un gasto necesario para mantener y conservar rentas gravadas –y sus respectivas fuentes productoras– concepto universalmente contemplado en todas las legislaciones del impuesto a la renta.

Lo anterior constituye, no obstante, una condición necesaria aunque no suficiente para habilitar la deducción.

En efecto, por un lado las legislaciones imponen requisitos adicionales para permitir la deducción del precio de los mencionados servicios, de manera tal que la misma sólo es admisible *en tanto* se cumplan tales requisitos.

En este sentido, las legislaciones requieren que tales servicios: (i) estén efectivamente prestados; (ii) estén debidamente documentados con comprobantes originales; (iii) consten en un contrato registrado ante las autoridades correspondientes; (iii) su cuantificación se fundamente en criterios técnicamente sustentables; (iv) su precio configure una erogación real, (v) que represente un gasto usual o normal, no imputable al costo de ningún bien.

En esta categoría de restricciones cabe ubicar aquellas que, como en el caso de Bolivia, impiden la deducción del precio de los mencionados servicios si los mismos no han sido objeto de retención en la fuente.

En algunos países se imponen condiciones adicionales que restringen seriamente las posibilidades de deducción.

Es el caso de Venezuela, cuya legislación prohíbe la deducción de servicios de esta índole cuando los mismos se presten o puedan prestarse en el país. Es también el caso de Brasil, cuya legislación sólo admite la deducción de los referidos servicios durante un número limitado de ejercicios fiscales.

Tanto en Venezuela como en Brasil, existen restricciones adicionales que suponen una discriminación de contribuyentes en función del lugar de residencia de sus contratantes.

De este modo, la legislación venezolana prohíbe la deducción de estos servicios cuando sean pagados por establecimientos permanentes a sus casas matrices, o a cualquiera de sus sucursales, filiales y subsidiarias en el mundo.

Del mismo modo, la legislación brasilera –a falta de contrato debidamente registrado– prohíbe la deducción de los mismos servicios cuando sean pagados por sociedades con sede en Brasil a personas domiciliadas en el exterior que mantengan, directa o indirectamente, el control de su capital con derecho a voto.

Por otro lado, las legislaciones también imponen requisitos vinculados a la *cuantía* de la deducción a practicar, de manera tal que la misma sólo es admisible *en la medida* indicada por tales requisitos.

Dentro de esta categoría de restricciones, se ubican aquellas en virtud de las cuales cobra operatividad el *principio del operador independiente*, y a cuyo respecto se observan alternativas disímiles, no sólo con relación a la solución argentina, sino entre los mismos países del Mercosur.

Por ejemplo, en Uruguay y Venezuela los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina se analizan a la luz de métodos de ajuste y criterios de comparabilidad que –como en nuestro país– se inspiran en las Guías sobre precios de transferencia aprobadas por la OCDE en 1995, aunque con diferencias en cuestiones tales como carga de la prueba, admisión de ajustes simétricos y aplicación supletoria de las mencionadas Guías, entre otros.

En Bolivia, en cambio, rige un rudimentario sistema de precios de transferencia tendiente a impedir la deducción del precio de dichos servicios en la medida que excedan los valores normales de mercado entre entes independientes, sin brindar precisiones sobre métodos de ajuste a aplicar o factores de comparabilidad a considerar.

Por su parte, el régimen de precios de transferencia vigente en Brasil, si bien complejo, específico, y no inspirado en las mencionadas Guías, no resulta de aplicación para la evaluación del precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, los que, en cambio, sólo son deducibles hasta el límite máximo del cinco por ciento de los ingresos líquidos.

Por último, en Paraguay no existen normas de precios de transferencia que limiten, en ninguna medida, la *cuantía* de la deducción de los precios de los referidos servicios.

Dentro de esta categoría de restricciones se ubican también aquellas que, como en el caso de Uruguay, limitan la deducción del precio de dichos servicios, a la medida en que los mismos que haya sido objeto de retención, o de gravamen similar en el exterior.

A diferencia del caso boliviano, en donde la deducción procede –cualquiera sea su monto– *sólo si* los servicios fueron objeto de retención en la fuente, en este caso la deducción procede *en la medida* en que se haya dado cumplimiento a dicha obligación.

Superados los *tests* enunciados precedentemente, en general la deducción procede en el ejercicio fiscal de devengamiento, salvo el caso de Bolivia, en donde la exigencia de haber practicado la retención como condición deducibilidad impone que esta proceda en el ejercicio en el cual se han pagado.

En este aspecto, la circunstancia que el gravamen se liquide por períodos inferiores al año calendario –el caso de Brasil– puede suponer algún beneficio financiero para el grupo económico, derivado de la decisión de establecer un CSC en Argentina.

En efecto, en este caso el ahorro impositivo que supone el cómputo de la deducción en Brasil se verificará con anterioridad al momento en que nazca la obligación de pago

en Argentina.

El beneficio mencionado se torna, sin embargo, ilusorio, cuando se comparan los niveles de alícuotas vigentes en los países del Mercosur (25% en Uruguay, 15% en Paraguay¹⁰⁸³, 34% en Venezuela¹⁰⁸⁴, 25% en Bolivia, 34% en Brasil¹⁰⁸⁵) con la establecida en el Impuesto a las Ganancias argentino (35%).

La referida comparación indica que el ahorro impositivo proveniente de las deducciones computadas en los países del Mercosur, receptores de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, no alcanza a compensar el impuesto a la renta que debe abonarse en este país, sobre el precio de dichos servicios.

Por otra parte, el pago del precio de los mencionados servicios estará sujeto a retención del impuesto a la renta vigente en la respectiva jurisdicción, a tasas efectivas del orden del 12% en Uruguay; 30% en Paraguay; 10,2% en Venezuela¹⁰⁸⁶; 12,5% en Bolivia y 15% en Brasil.

A la luz de nuestra Ley del Impuesto a las Ganancias, la mera circunstancia que, por vía de dichas retenciones, los países del Mercosur graven una renta sometida a imposición también en nuestro país, es insuficiente para habilitar el cómputo de un crédito en el impuesto argentino.

Como se mencionó oportunamente en este trabajo, dicho crédito presupone –entre otras cosas– la existencia de rentas de fuente extranjera computables en la determinación del impuesto argentino, cuya apreciación debe efectuarse de acuerdo con las pautas contenidas en la legislación argentina, y de conformidad con las cuales, las rentas provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, son de fuente argentina.

Ello –vale la pena aclararlo– sin perjuicio de lo establecido al respecto en las demás legislaciones del Mercosur, y sin perjuicio también que dicho crédito resulte procedente si efectivamente existen rentas de fuente extranjera computables en la determinación del impuesto argentino, aun cuando las mismas no estén de ningún modo vinculadas a los servicios prestados por el CSC establecido en Argentina.

No debe olvidarse, además, que los pagos efectuados desde Brasil se encuentran gravados por la Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE) en cabeza del sujeto pagador, a la alícuota del 10%.

Finalmente, desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado y similares, se aprecia también una variedad de soluciones.

Así mientras que en Uruguay, Venezuela y Bolivia los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina se encuentran al margen del gravamen, en Paraguay se encuentran gravados a la tasa del 10% –que se abona por vía de retención en la fuente– sin que dicho impuesto de lugar a crédito alguno.

En Brasil los mencionados servicios están gravados por la PIS/PASEP y la COFINS que inciden sobre las importaciones de servicios, a las tasas del 1,65% y 7,6% respectivamente, pero las mismas dan lugar a un crédito de impuesto computable en los regímenes generales de las mencionadas contribuciones.

¹⁰⁸³ 10% del impuesto a la renta, más el 5% adicional sobre los importes netos de utilidades acreditadas o pagadas.

¹⁰⁸⁴ Alícuota máxima, salvo que el contribuyente se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, en cuyo caso la alícuota asciende al 50%.

¹⁰⁸⁵ 15% del IRPJ, más el 10% adicional sobre la porción de base imponible que exceda los doscientos cuarenta mil reales, más el 9% de la CSLL.

¹⁰⁸⁶ Alícuota máxima.

Efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

Lo anterior constituye, como se indicó, una síntesis de conclusiones preliminares formuladas sobre la base lo establecido en las legislaciones internas de cada uno de los países miembros del Mercosur.

Dichas conclusiones pueden, no obstante, modificarse si el tratamiento de los servicios recibidos de parte de un CSC establecido en Argentina se analiza no sólo a la luz de la legislación interna de cada país miembro, sino también bajo la óptica de los Convenios para evitar la doble Imposición Internacional (CDI), suscriptos entre ellos.

Por la índole de su contenido, un CDI puede alterar dichas conclusiones de varias maneras. La más evidente es, quizás, estableciendo alternativas para aliviar o reducir la doble imposición.

En este aspecto, los CDI –usualmente referidos a los tributos que gravan la renta– pueden establecer alícuotas reducidas de retención en la fuente, o simplemente eximir de las mismas, o permitir al beneficiario de los respectivos pagos, el cómputo de un crédito de impuesto en relación a ellas.

Lo anterior puede tener lugar de dos maneras. De manera directa, por medio de cláusulas expresamente dirigidas a aliviar o eliminar la doble imposición por los métodos indicados. De manera indirecta, por medio de una *cláusula de nación más favorecida*, que extienda al CDI bajo análisis, los beneficios que en tal sentido, los países signatarios del mismo hubieran otorgado a terceros países.

Una *cláusula de nación más favorecida* incluida en un CDI adquiere virtualidad para aliviar o eliminar la doble imposición no sólo en ausencia de cláusulas expresas al respecto, sino también en presencia de las mismas, cuando éstas otorguen un tratamiento menos beneficioso que el concedido a terceros países por parte de cualquiera de los países signatarios del CDI que se analiza.

Pero la aplicación de un CDI no sólo tiene efectos con relación a las retenciones en la fuente –de los impuestos comprendidos en el mismo– que deban practicarse a no residentes, también puede incidir en la determinación que –de esos mismos impuestos– deban practicar los residentes de los países signatarios, en calidad de contribuyentes de los mismos. Ello puede tener lugar de dos formas.

En primer lugar, un CDI puede contemplar la realización de *ajustes correspondientes o bilaterales* a fin de solucionar situaciones de doble imposición económica que se suscitan en los casos en que la legislación interna de uno de los países signatarios no contenga mecanismos que permitan compensar los efectos de una corrección positiva de utilidades que el otro país signatario pueda practicar por aplicación del *principio del operador independiente*.

Un *ajuste correspondiente o bilateral* consiste en un ajuste a la baja de la obligación tributaria de una empresa asociada, efectuado por la administración tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la asignación de utilidades entre las dos administraciones tributarias no produzca doble imposición¹⁰⁸⁷.

En el texto de un CDI, la realización de *ajustes correspondientes o bilaterales* puede contemplarse como una cláusula específica, o bien formar parte de las materias sobre

¹⁰⁸⁷ ROBLEDO, Andrés y VAQUERO, Fernando; *Ajustes por Precios de Transferencia*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*; 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010; p. 424.

las que pueden versar los procedimientos amistosos y de mutuo acuerdo que pueda admitir el CDI. La falta de mención expresa en cualquiera de ambos sentidos, no impide que tales ajustes puedan tener lugar en el marco de los mencionados procedimientos si los mismos están expresamente contemplados en el CDI.

En segundo lugar, un CDI puede contemplar una o más *cláusulas de no discriminación* destinadas a solucionar situaciones de discriminación fiscal injustificada que pueden suscitarse en determinadas circunstancias concretas.

Entre éstas interesan particularmente aquellas que se suscitan con motivo de la existencia –en las legislaciones internas de los países signatarios de un CDI– de normas que, a efectos de la determinación de los gravámenes comprendidos en el mismo, impiden deducciones –o limitan la cuantía de las mismas– en razón del domicilio o la residencia del sujeto beneficiario de los pagos que les dan lugar.

Sobre la base de estas pautas cabe analizar el tratamiento de los servicios prestados al Mercosur por parte de un CSC establecido en la República Argentina, bajo la óptica de los CDI de suscriptos por este país con los demás estados miembros.

A este efecto conviene recordar que actualmente la República Argentina tiene en vigor CDI suscriptos con sólo tres miembros del Mercosur: Bolivia¹⁰⁸⁸, Brasil¹⁰⁸⁹ y Uruguay¹⁰⁹⁰. El contenido de los mismos, en cuanto interesa a los fines indicados, se analiza a continuación.

El Convenio Internacional suscripto con Bolivia

El CDI suscripto entre las repúblicas de Argentina y Bolivia comprende, con relación a la primera, el Impuesto a las Ganancias, y con relación a la segunda, el Impuesto sobre la Renta de las Empresas¹⁰⁹¹.

Este Convenio establece que los beneficios resultantes de las actividades empresariales resultan gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieran realizado¹⁰⁹².

A tal efecto se entiende por (i) “actividades empresariales”, actividades desarrolladas por empresas de uno u otro Estado Contratante¹⁰⁹³; y por (ii) “empresa de un Estado Contratante” y “empresa de otro Estado Contratante” empresas domiciliadas en uno u otro Estado Contratante¹⁰⁹⁴.

Al mismo efecto, se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado que señale su instrumento constitutivo. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considera domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva o en su defecto, en el lugar donde se halle el centro

¹⁰⁸⁸ Convenio entre la República Argentina y la República de Bolivia para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la Renta, Ganancias o Beneficios y sobre el Capital y el Patrimonio, texto aprobado por el art. 1 de la Ley 21.780 (B.O. 25/04/1978). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹⁰⁸⁹¹⁰⁸⁹ Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil', texto aprobado por el art. 1 de la Ley 22.675 (B.O. 17/11/1982). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹⁰⁹⁰ Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el Intercambio de Información Tributaria y método para evitar la doble imposición, texto aprobado por el art. 1 de la Ley 26.758 (B.O. 22/08/2012). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹⁰⁹¹ Ob. Cit. Nota 1088, art. 1.

¹⁰⁹² Ob. Cit. Nota 1088, art. 7.

¹⁰⁹³ Ob. Cit. Nota 1088, art. 2, inc. g).

¹⁰⁹⁴ Ob. Cit. Nota 1088, art. 2, inc. h).

principal de su actividad¹⁰⁹⁵.

En otras palabras, de conformidad con este CDI los beneficios resultantes de actividades desarrolladas por empresas constituidas en Argentina sólo pueden ser gravadas con el Impuesto a las Ganancias argentino.

Como consecuencia de ello, las ganancias provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina quedan eximidas del Impuesto sobre la Renta de Empresas boliviano que debe tributarse por vía de retención en la fuente al momento del pago.

El CDI suscrito con Bolivia también contempla un discreto *procedimiento de consulta* a través del cual las autoridades competentes de Argentina y Bolivia pueden celebrar consultas entre sí e intercambiar la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad que pudiera originarse en su aplicación¹⁰⁹⁶, y en cuyo marco el Fisco boliviano podría aceptar la realización de un *ajuste correspondiente*.

Finalmente, el CDI suscrito con Bolivia no posee cláusulas de *nación más favorecida* ni de *no discriminación*.

El Convenio Internacional suscrito con Brasil

El CDI suscrito entre las repúblicas de Argentina y Brasil comprende, con relación a la primera, el Impuesto a las Ganancias, y con relación a la segunda, el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRPJ)¹⁰⁹⁷, no así la Contribución Sobre el Lucro Líquido (CSLL) ni la Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE).

Este convenio establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante (i.e. Argentina) sólo pueden someterse a imposición en ese Estado¹⁰⁹⁸, a cuyo efecto:

(i) la expresión “empresa de un Estado Contratante” significa una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante¹⁰⁹⁹;

(ii) la expresión “residente de un Estado Contratante” significa cualquier persona que en virtud de la legislación de ese Estado resulte residente del mismo en razón de su domicilio o residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga¹¹⁰⁰, y

(iii) el término “persona” comprende –entre otros– una sociedad o cualquier otra agrupación de personas¹¹⁰¹.

Hasta aquí el CDI suscrito con Brasil, del mismo modo que el suscrito con Bolivia, soluciona la doble imposición atribuyendo potestad tributaria al país donde se encuentra ubicada la fuente productora de rentas.

Ahora bien, el CDI también establece que cuando aquellos beneficios comprendan rentas respecto de las cuales el CDI haya previsto un método distinto para evitar la

¹⁰⁹⁵ Ob. Cit. Nota 1088, art. 2, inc. e).

¹⁰⁹⁶ Ob. Cit. Nota 1088, art. 20, pár. 1.

¹⁰⁹⁷ Ob. Cit. Nota 1089, art. 2.

¹⁰⁹⁸ Ob. Cit. Nota 1089, art. 7, ap. 1.

¹⁰⁹⁹ Ob. Cit. Nota 1089, art. 3, inc. g).

¹¹⁰⁰ Ob. Cit. Nota 1089, art. 4, ap. 1.

¹¹⁰¹ Ob. Cit. Nota 1089, art. 3, inc. d).

doble imposición, prevalecerán estos últimos¹¹⁰².

En este sentido conviene destacar que el CDI suscripto con Brasil contempla un método especial para evitar la doble imposición cuando los beneficios de las empresas se refieren a regalías.

Según el texto del CDI, el término “regalías” comprende una serie de conceptos¹¹⁰³ entre los cuales no es dable considerar incluido el precio pagado por los servicios prestados por un centro de servicios compartidos.

Sin embargo, el protocolo del CDI deja expresamente establecido que la definición del término “regalías” contenida en el texto del CDI se aplica también a las rentas procedentes de la prestación de servicios de asistencia administrativa y similar¹¹⁰⁴.

En tales términos, el precio pagado por los servicios prestados por un centro de servicios compartidos –por la índole de éstos– califica como “regalía” a los fines de este CDI, siéndoles aplicables los métodos expresamente previstos en para este tipo de rentas.

En este último aspecto, el CDI suscripto con Brasil establece que:

(i) las regalías procedentes de un Estado Contratante (i.e. Brasil) y pagadas a un residente del otro Estado Contratante (i.e. Argentina) pueden someterse a imposición en ese otro Estado¹¹⁰⁵;

(ii) las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante (i.e. Brasil) cuando el deudor es un residente del mismo¹¹⁰⁶;

(iii) no obstante lo anterior, tales regalías también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden de acuerdo con la legislación de ese otro Estado¹¹⁰⁷;

(iii) finalmente, cuando un residente de Argentina obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del propio CDI puedan someterse a imposición en Brasil, Argentina no las someterá a imposición, a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina¹¹⁰⁸; y

(iv) se consideran procedentes de Argentina –entre otras– las rentas que provengan de la realización en su territorio de cualquier actividad susceptible de producir beneficios¹¹⁰⁹.

En tales términos, las rentas provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina –en cuanto provienen de actividades desarrolladas en este territorio–, se consideran procedentes de este Estado, no habiendo impedimento alguno que surja del texto del CDI para que Argentina las someta a imposición.

En otras palabras, el CDI suscripto con Brasil no es eficaz para atenuar la doble

¹¹⁰² Ob. Cit. Nota 1089, art. 7, ap. 5.

¹¹⁰³ Comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Cfr. Ob. Cit. Nota 1089, art. 12, ap. 3.

¹¹⁰⁴ Ob. Cit. Nota 1089, Protocolo, num. 7).

¹¹⁰⁵ Ob. Cit. Nota 1089, art. 12, ap. 1.

¹¹⁰⁶ Ob. Cit. Nota 1089, art. 12, ap. 4.

¹¹⁰⁷ Ob. Cit. Nota 1089, art. 12, ap. 1.

¹¹⁰⁸ Ob. Cit. Nota 1089, art. 23, ap. 3.

¹¹⁰⁹ Ob. Cit. Nota 1089, Protocolo, num. 11).

imposición que pueda recaer sobre las rentas provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina.

Más aún, tampoco contiene cláusula de *nación más favorecida* en virtud de la cual pudieran considerarse concedidos a la Argentina beneficios similares a los concedidos por Brasil a terceros países a fin de atenuar la situación de doble imposición mencionada.

Sí contiene, en cambio, cláusulas de *no discriminación*, lo cual es particularmente relevante si se tiene en cuenta que, como se explicó en el Capítulo anterior, la legislación brasilera expresamente prohíbe la deducción de gastos en concepto de asistencia administrativa o similar, cuando sean pagados por sociedades con sede en Brasil a personas domiciliadas en el exterior que mantengan, directa o indirectamente, el control de su capital con derecho a voto.

En este sentido, el texto del Convenio establece que las empresas de un Estado Contratante (i.e. Brasil) cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante (i.e. Argentina) no serán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del primer Estado cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes de un tercer Estado¹¹¹⁰.

Lamentablemente por su tenor, esta cláusula de *no discriminación* no quita virtualidad a la prohibición referida, que supone una discriminación con base en el domicilio del beneficiario de los respectivos pagos (Brasil vs. resto del mundo), mientras que aquella parece prevenir discriminaciones basadas en la identidad misma del país en donde se domicilia el mismo beneficiario (Argentina vs. resto del mundo).

Por último, el CDI suscripto con Brasil contempla un *procedimiento amistoso* como parte del cual, cuando un residente de Brasil considere que las medidas adoptadas por Argentina impliquen o puedan implicar para él una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio con independencia de los recursos previstos por la legislación nacional de estos Estados, podrá someter su caso ante la autoridad competente de Brasil¹¹¹¹.

El plazo para proceder en tal sentido se fija en 2 años contados desde la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del propio CDI¹¹¹². Luego la autoridad competente, si el reclamo le parece fundado y no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente de la Argentina a fin de evitar una imposición que no se ajuste al CDI¹¹¹³.

En el marco de este procedimiento amistoso el Fisco brasilero podría aceptar la realización de un *ajuste correspondiente*.

El Convenio Internacional suscripto con Uruguay

El CDI suscripto entre las repúblicas de Argentina y Uruguay comprende, con relación a la primera, el Impuesto a las Ganancias, y con relación a la segunda, los impuestos

¹¹¹⁰ Ob. Cit. Nota 1089, art. 24, ap. 3.

¹¹¹¹ Ob. Cit. Nota 1089, art. 25, ap. 1.

¹¹¹² Ob. Cit. Nota 1089, art. 25, ap. 1 *in fine*.

¹¹¹³ Ob. Cit. Nota 1089, art. 25, ap. 1.

a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) y de los no residentes (IRNR)¹¹¹⁴.

Según este Convenio, cuando un residente de Argentina obtenga rentas por la prestación de servicios de asistencia administrativa o similar, pagadas por un residente de Uruguay, Argentina deducirá del impuesto que perciba sobre tales rentas un importe igual a impuesto a la renta pagado en Uruguay¹¹¹⁵.

A este efecto la expresión “residente de un Estado parte” (i.e. Argentina) significa toda persona que en virtud de la legislación de ese estado, esté sujeto a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga¹¹¹⁶.

Del mismo modo, por “persona” se entiende –entre otros– toda sociedad o cualquier entidad, ente o asociación de personas o patrimonio que sea considerada sujeto pasivo a los fines impositivos de acuerdo con la legislación de cada país¹¹¹⁷.

A diferencia del CDI suscrito con Bolivia –que recurre al método de la exención– el CDI suscrito con Uruguay atenúa la doble imposición admitiendo un crédito en el impuesto argentino con relación al IRNR tributado en Uruguay por vía de retención en la fuente al momento del pago del precio de los servicios prestados por un CSC argentino.

Habida cuenta de la superioridad jerárquica de los CDI con relación a las leyes tributarias internas¹¹¹⁸, el crédito en el impuesto local procede con prescindencia de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a las Ganancias al respecto.

No obstante ello, el crédito computable no es ilimitado, En efecto, el CDI suscrito con Uruguay contiene una *ítem per ítem limitation* al disponer que el importe del crédito permitido no podrá exceder del Impuesto a las Ganancias argentino calculado sobre aquéllas rentas¹¹¹⁹.

Este CDI también contempla un discreto *procedimiento de acuerdo mutuo*, el cual establece que las autoridades competentes harán lo posible por resolver las dificultades que plantee la aplicación del Convenio mediante el mutuo acuerdo¹¹²⁰, y en cuyo marco el Fisco uruguayo podría aceptar la realización de un *ajuste correspondiente*.

Por último, el CDI suscrito con Uruguay no posee cláusulas de *nación más favorecida* ni de *no discriminación*.

¹¹¹⁴ Ob. Cit. Nota 1090, art. 1, ap. 2.

¹¹¹⁵ Ob. Cit. Nota 1090, art. 11, ap. 3, inc. b), pár. 1.

¹¹¹⁶ Ob. Cit. Nota 1090, art. 9, ap. 2.

¹¹¹⁷ Ob. Cit. Nota 1090, art. 1, ap. 1, inc (i).

¹¹¹⁸ Constitución de la Nación Argentina, sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994, texto ordenado por Ley 24.430. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*. Cfr. art. 75, inc. 22.

¹¹¹⁹ Ob. Cit. Nota 1090, art. 11, ap. 3, inc. b), pár. 2.

¹¹²⁰ Ob. Cit. Nota 1090, art. 12, ap. 1.

IX – IDEAS PARA UN REGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES AL ESTABLECIMIENTO DE CSC EN ARGENTINA

Lineamientos fundamentales

Una de las conclusiones más importantes que se siguen del estudio de impacto fiscal global de los CSC establecidos en Argentina, contenido en los dos capítulos anteriores de este trabajo, indica que la alícuota del impuesto a la renta argentino es, en todos los casos, superior a la vigente en los demás países del Mercosur.

Como se mencionó, ello indica que el ahorro impositivo proveniente de las deducciones computadas en aquellos países, como usuarios de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, no alcanzan a compensar el impuesto a la renta que debe abonarse en este país, sobre el precio de dichos servicios.

Este fenómeno forma parte de un conjunto más general de observaciones, formuladas en el marco más amplio de los servicios intragrupo por Rajmilovich¹¹²¹, quien señala que:

(i) en general, a medida que la tasa legal del impuesto a la renta de una determinada jurisdicción (jurisdicción A) excede la tasa legal promedio de los otros países potenciales proveedores de estos servicios, aumenta la probabilidad de que la unidad localizada en A actúe como unidad usuaria de los servicios; y

(ii) por el contrario, a medida que la tasa legal del impuesto a la renta de la jurisdicción A decrece (llegando a ser inferior o siendo superior no muestra diferencias significativas con la tasa promedio de los demás países), el país A es elegible para localizar tales funciones de servicios.

En otras palabras, nuestro Impuesto a las Ganancias estimula la transformación de Argentina, de un país productor a un país consumidor de servicios susceptibles de ser prestados desde un centro de servicios compartidos.

La conclusión anterior parece consistente con los resultados observados en la *performance* de Argentina con relación al Índice de Localización de Servicios Globales (*Global Services Localization Index*) elaborado por la consultora A.T. Kearney.

Como se mencionó en el primer capítulo de este trabajo, este índice refleja el atractivo relativo que ofrece para la localización de servicios *offshore* –como los que prestan los CSC– una canasta de 50 países seleccionados por su nivel de actividad en materia de servicios a distancia y las iniciativas de sus gobiernos para la promoción del sector.

Al cierre de la edición del 2007¹¹²² Argentina ocupaba la posición 23 del Índice. Al cierre de la edición del 2011¹¹²³, había descendido hasta la posición 30.

Este dato no debería llevar a concluir que Argentina ha dejado de ser atractiva como destino para la localización de centros de servicios compartidos. La presencia de Argentina en el referido Índice impide entender que ello sea así.

¹¹²¹ RAJMILOVICH, Darío M.; *Política fiscal para el impuesto a las ganancias bajo la coyuntura global actual. El caso de los servicios intragrupo y de los regímenes de transparencia fiscal internacional*; en *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE) XXX, Junio de 2009. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line* (EOL).

¹¹²² A.T. KEARNEY, INC.; *Offshoring for Long Term Advantage. The 2007 A.T. Kearney Global Services Location Index™*, [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/GSLI_2007.pdf

¹¹²³ A.T. KEARNEY, INC.; *Offshoring Opportunities Amid Economic Turbulence. The A.T. Kearney Global Services Location Index™, 2011* [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/Offshoring_Opportunities_Amid_Economic_Turbulence-GSLI_2011.pdf

Lo que ocurre, como explica Rajmilovich¹¹²⁴, es que la alta calificación internacional y disponibilidad que refleja la mano de obra y los profesionales argentinos, en el contexto de la región, continúa generando un sesgo pro Argentina como país proveedor de servicios, sin perjuicio de lo cual la cuestión fiscal señalada podría eventualmente estar haciendo perder la puja en favor de otro país de la región.

Ahora bien, los centros de servicios compartidos constituyen actualmente fuentes genuinas no sólo de trabajo, sino también de divisas, de manera que en las condiciones macroeconómicas actuales¹¹²⁵, perder en aquella puja es un lujo que la Argentina no se puede permitir.

Sin embargo, la Argentina tampoco está en condiciones de afrontar la pérdida de recaudación que supondría equiparar su tasa del Impuesto a las Ganancias con las vigentes en los demás países de la región, o en los países con quienes compite globalmente por la radicación de centros de servicios compartidos.

Alternativamente, una política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina –que compense el desestímulo producido por el nivel de la tasa legal del Impuesto a las Ganancias– podría diseñarse sobre la base de algunos lineamientos que han sido mencionados a lo largo del presente trabajo.

En este sentido, se ha señalado la conveniencia de adoptar un régimen especial de precios de transferencia para el examen de los servicios prestados por los CSC establecidos en Argentina, que pondere más adecuadamente costos de cumplimiento por parte del contribuyente y de control por parte del Fisco, en concordancia con el escaso interés fiscal que presumiblemente pueden revestir aquellos servicios.

Se ha señalado también, la necesidad de revisar críticamente ciertos presupuestos a los que se sujeta la concesión de determinados beneficios en nuestro sistema tributario, que conducen a situaciones de injustificada discriminación en contra del establecimiento de CSC en Argentina.

Uno de tales presupuestos se refiere a la existencia de ganancias de fuente extranjera en cabeza de la entidad del país a través de la cual actúa el CSC, como presupuesto para el cómputo de un crédito en el Impuesto a las Ganancias, en relación a las retenciones de impuestos análogos sufridas en el exterior con motivo del cobro de sus servicios.

El otro se refiere al requisito de previa fiscalización, verificación del impuesto facturado y detección de inconsistencias como resultado de controles informáticos sistematizados, como presupuesto para la determinación de la procedencia de las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia del Impuesto al Valor Agregado facturado por bienes, servicios y locaciones vinculadas a la actividad del centro prestador.

Finalmente, se ha señalado la oportunidad de considerar la inclusión de los servicios prestados por los CSC establecidos en Argentina, dentro del concepto de “exportación” a que se refiere la franquicia que en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente, beneficia a los crédito en cuenta corriente originados en la acreditación de cualquier instrumento de pago que cancele el producido de tales operaciones de comercio exterior.

¹¹²⁴ Ob. Cit. Nota 1121.

¹¹²⁵¹¹²⁵ Según fuentes del periódico *El Cronista Comercial*, hacia inicios del último mes del 2013 las reservas llevaban un retroceso acumulado a lo largo de ese año de U\$S 12.390 millones, es decir un 28,62%. Cfr. EL CRONISTA COMERCIAL; “Las reservas cayeron a su menor nivel en siete años” [en línea] <http://www.cronista.com/economiapolitica/-Las-reservas-cayeron-a-su-menor-nivel-en-siete-aos-20131202-0107.html>

Con base en estos fundamentos, se considera plausible un régimen de incentivos fiscales al establecimiento de CSC en Argentina diseñado en base a los siguientes lineamientos.

Primero, la adopción de un régimen de precios de transferencia como el previsto en la Legislación estadounidense para servicios de bajo valor agregado.

Segundo, la posibilidad de acreditar el impuesto análogo sobre las ganancias del centro prestador pagado en los países de residencia de las unidades prestatarias, en el impuesto argentino sin límite alguno vinculado al origen territorial de las mismas.

Tercero, la admisibilidad de las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia del Impuesto al Valor Agregado facturado por bienes, servicios y locaciones vinculadas a la actividad del centro prestador, sin necesidad de fiscalización previa.

Cuarto, la asimilación de las operaciones del centro prestador a exportaciones, a los fines de la exención que beneficia en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente, a los créditos en cuentas corrientes provenientes de la acreditación del producido de las mismas.

En la dirección señalada, un proyecto de reforma fiscal se incluye en el Anexo III del presente trabajo.

X – CONCLUSIONES

Capítulo I

Hacia fines del Siglo XX las tecnologías de la información y de las comunicaciones, en un contexto comercial desregulado, facilitaron la prestación de servicios a escala internacional. Ello permitió a los grupos multinacionales deslocalizar geográficamente los servicios que integraban sus cadenas de valor y transferirlos a filiales extranjeras ubicadas en determinados países según las ventajas de localización que ofrecían. Este proceso de *captive offshoring* de servicios, en sus etapas más avanzadas incluyó la deslocalización de funciones completas de *backoffice* mediante la configuración de los denominados centros de servicios compartidos (*shared services centers*) o simplemente CSC.

Los CSC constituyen, así, un modelo de proceso de negocio para la prestación intragrupo de servicios administrativos –contabilidad general, cuentas a pagar y a cobrar, cálculo de costos, producción de informes internos y externos, administración de nómina, declaraciones de impuestos, etc.– a escala regional o global, adoptado en razón de los beneficios que produce, que no son sólo de orden cuantitativo –ahorros de costos provenientes de una mayor escala de operaciones– sino también cualitativos, apreciables en términos de mejoras en la calidad de los procesos, en los niveles de control, etc.

Al momento de decidir el lugar de localización de un CSC, los grupos multinacionales atienden no sólo a factores económicos –principalmente costos laborales– sino también a cuestiones políticas y sociales, tales como el clima de negocios imperante en cada país y su afinidad cultural con el país de origen de la corporación. En estos aspectos, los países más elegidos son los del sudeste asiático y los latinoamericanos, y entre éstos últimos, uno de los más elegidos es la República Argentina. En efecto, en los últimos años numerosas empresas multinacionales han establecido centros de servicios compartidos en nuestro país, lo que lleva a concluir que se trata de un fenómeno en expansión en este territorio.

A falta de figuras societarias o contractuales típicas, y como es común en el ámbito internacional, los CSC que se establecen en Argentina lo hacen mediante la suscripción –entre la *filial* o *sucursal* local que habrá de actuar como prestadora de los servicios del CSC, y cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos– de *acuerdos de nivel de servicios* en los que se pactan expresamente la naturaleza y alcance de los servicios a prestar por parte de la entidad local –a través del CSC– como también el precio o retribución por su prestación.

Capítulo II

Los CSC así establecidos en el país, no constituyen sujetos pasivos del impuesto a las ganancias, siéndolo, en su caso, las *filiales* o bien la *sucursales* establecidas en el país que hayan suscripto el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* como prestadoras de los servicios del CSC, a quienes resultarán atribuibles las ganancias provenientes del desarrollo de la actividad del mismo.

Tales ganancias pueden apreciarse, en su faz cuantitativa, en base a la incidencia de las operaciones del CSC en el resultado neto del ejercicio comercial de la respectiva *sucursal* o *filial*, cuya medida tiene relación directa con los precios pactados –en los referidos *acuerdos de nivel de servicios*– en retribución a los servicios prestados por el CSC.

Para evitar que tales precios puedan ser manipulados con el fin de trasladar utilidades entre el CSC y otras entidades del grupo, la ley del impuesto a las ganancias establece el principio según el cual, con prescindencia de los precios efectivamente pactados en los referidos *acuerdos de nivel de servicios*, a los fines de la determinación del gravamen deben computarse los precios que hubieran sido pactados entre partes independientes en condiciones comparables. Este principio se conoce con el nombre de “principio del operador independiente” o *arm’s length standard*.

Su aplicación supone la realización de un ajuste en la base imponible del gravamen – en cabeza de la respectiva *filial* o *sucursal*– determinado a través de ciertos métodos de ajuste diseñados para reconstruir la utilidad que el CSC ha dejado de obtener – como consecuencia de haber acordado la prestación de sus servicios a precios que no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes– ya sea mediante la reconstrucción de los referidos precios –en el caso de los métodos de “precios comparables entre partes independientes” y de “costo más beneficio”–, o bien mediante la reconstrucción de la utilidad misma, en el caso de los métodos de “división de ganancias” y de “margen neto de la transacción”.

El método de ajuste a aplicar será el que resulte más apropiado en función de: (i) su grado de compatibilidad con la estructura empresarial; (ii) la información disponible para su aplicación; (iii) su sensibilidad al grado de comparabilidad de las transacciones y empresas comparadas; y (iv) el nivel de los ajustes de comparabilidad requeridos; todo ello a la luz de la realidad económica de las transacciones y de las circunstancias de cada caso.

En efecto, en la aplicación de los métodos de ajuste, debe tenerse en cuenta que dos transacciones pueden ser comparables: (i) *a priori* –cuando no existan diferencias que afecten el precio, el porcentaje de ganancia bruta, la proporción de ganancias o el margen neto resultante de las mismas, según el método que se trate; o bien (ii) *a posteriori* de la realización de ciertos ajustes que permitan la eliminación de tales diferencias.

Para la realización de tales ajustes de comparabilidad deben considerarse factores tales como: (i) las características de los servicios prestados por el CSC; (ii) el alcance de las funciones desarrolladas por el mismo, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos para ello; (iii) los términos contractuales contenidos en los referidos *acuerdos de nivel de servicios*; (iv) las circunstancias económicas de cada caso; y (v) las estrategias comerciales en curso; todos ellos según la importancia relativa que puedan asumir en función del método de ajuste seleccionado.

De acuerdo con lo anterior, no sería razonable suponer, en circunstancia alguna, que partes independientes pudieran pactar la prestación de servicios, iguales o similares a los prestados por un CSC, sin remuneración alguna. En cambio, bajo ciertas circunstancias, esas mismas partes sí podrían pactar por tales servicios, un precio que no guardara relación con el servicio prestado, es decir, que se determinase mediante asignaciones de costos u otros métodos de apropiación que usualmente requieren algún grado de estimación o aproximación como base para el cálculo de la retribución del servicio. Más aún, bajo determinadas condiciones, esas mismas partes podrían pactar que tales servicios fueran remunerados a su costo de prestación, es decir, sin la adición de un margen de ganancia.

Teniendo en cuenta tales circunstancias, como también que los servicios prestados por los CSC son de bajo valor agregado, por lo que presumiblemente revisten escaso interés fiscal, se justifica la aplicación del *arm’s length standard* mediante un régimen simplificado a partir de la fijación de un margen de utilidad que actúe como “puerto

seguro”, por debajo del cual pueda presumirse que el precio que hubieran pactado partes independientes en condiciones comparables, por los servicios del CSC es, precisamente, su costo de prestación.

Si bien la adopción de un “puerto seguro” limita de algún modo la aplicación plena del principio del operador independiente –produciendo pérdida de recaudación y, en su caso, doble imposición– cuando se trata de servicios de esta naturaleza, estos efectos presumiblemente se compensan con ahorros en términos de costos de cumplimiento por parte del contribuyente y de control por parte del Fisco, que puede concentrar sus tareas de fiscalización en actividades de mayor importancia relativa para la economía del país.

Otra situación frecuente en la práctica es aquella en la que el pago del precio pactado por los servicios del CSC está sujeto a una retención de impuestos en las jurisdicciones en las que se ubican las unidades prestatarias. Ello da lugar a situaciones de doble imposición, para cuya solución la ley del impuesto a las ganancias instituye, unilateralmente, un crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, computable con sujeción al cumplimiento de dos condiciones: (i) el crédito procede por *gravámenes nacionales análogos* al impuesto argentino (condición *cualitativa*); y (ii) el crédito procede hasta el límite del impuesto argentino correspondiente a las ganancias de fuente extranjera (condición *cuantitativa*).

Por cierto que las ganancias provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, en tanto provienen de una actividad desarrollada en el país, configuran ganancias de fuente argentina, razón por la cual no producen un incremento de la obligación fiscal –en cabeza de la *sucursal* o *filial* a través de la cual actúa– que habilite el cómputo del crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior. Esta conclusión, sin embargo, no equivale a negar la posibilidad de tal acreditación si las referidas sucursales o filiales efectivamente obtienen ganancias de fuente extranjera, aun cuando tales ganancias no guarden ninguna relación de causalidad con la actividad del CSC.

Por otra parte, el importe de los impuestos análogos que en determinado año no pudieran compensarse por exceder el impuesto argentino atribuible a ganancias de fuente extranjera de ese mismo año, puede deducirse del impuesto atribuible a las ganancias de aquella fuente obtenidas en los cinco años fiscales inmediatos siguientes, luego de los cuales el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación, permitiéndose en cambio su deducción, no ya del impuesto determinado, sino de su base imponible.

Lo anterior equivale a admitir la presencia de dos métodos unilaterales para solucionar las situaciones de doble imposición que plantean las retenciones de impuestos extranjeros practicadas sobre los pagos de servicios prestados por CSC establecidos en Argentina: el mecanismo de “crédito de impuesto” y el de “deducción” según que, respectivamente, existan ganancias de fuente extranjera en cabeza de la entidad a través de la cual actúa el CSC, o no sea el caso.

Teniendo en cuenta la menor eficacia relativa del método de “deducción” con respecto al de “crédito de impuesto”, sumado al diferimiento temporal establecido por la ley para su aplicación, la distinción entre ambos métodos parece, por lo menos, infundada y arbitraria, y debería ser críticamente revisada al momento de delinear cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina.

Capítulo III

Con prescindencia de la calificación jurídica que puedan merecer los referidos

acuerdos de nivel de servicios, como locaciones de obras o de servicios, o como contratos atípicos por los cuales se acuerda prestaciones de la índole comentada en el Capítulo I a cambio de un precio, las mismas forman parte del objeto del Impuesto al Valor Agregado, ya sea como *locación de obra o de servicios*, o bien como *prestación de servicios*, en los términos del ap. 21 del inc. e) del art. 3 de la ley del gravamen.

Lo anterior, sin embargo, no es suficiente para pronunciarse sobre la gravabilidad de los mismos. Esto último requiere la verificación de los demás aspectos del hecho imponible, y en atención al carácter internacional que revisten dichos servicios, adquiere especial relevancia el aspecto espacial. Ello conduce al estudio de los límites de la potestad del Estado Argentino para gravar los servicios prestados por los CSC establecidos en el país.

En este aspecto cabe recordar que la legislación argentina ha adoptado el *principio de "país destino"* de acuerdo con el cual: a) quedan sometidas al gravamen las locaciones y prestaciones –indicadas en el art. 3 de la ley del gravamen– realizadas en el país, mientras que b) las locaciones y prestaciones –indicadas en el inc. 3) la referida norma– cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior no se consideran realizadas en el país.

Tratándose de un CSC establecido en el país, no cabe duda que sus servicios son prestados en el territorio del mismo.

En cambio, la identificación del lugar donde se utilizan o explotan efectivamente los servicios prestados desde un CSC establecido en el país ofrece mayores dificultades.

Ello se debe, en parte, a las complejas interrelaciones que pueden establecerse entre estas unidades y las demás unidades integrantes de un mismo grupo económico. Pero a ello se suma la dificultad interpretativa que deriva de la falta de pautas legislativas concretas que permitan dilucidar en qué condiciones un servicio puede considerarse utilizado o explotado efectivamente en el país o en el exterior.

Se trata de una carencia legislativa que ha debido ser suplida por vía interpretativa, a través de numerosos pronunciamientos de la doctrina y la jurisprudencia, que han dado lugar a la conformación de una serie de pautas o criterios interpretativos –conducentes a identificar el lugar de utilización o explotación efectiva de un servicio– entre los cuales se destaca por su solidez teórica y consistencia con el referido principio de "*país destino*" la denominada *regla del establecimiento*.

La *regla de establecimiento* afirma que los servicios son utilizados en el sitio donde el prestatario tiene su lugar de negocios, o establecimiento estable.

De acuerdo con la *regla del establecimiento*, es indudable que los servicios prestados desde un CSC establecido en Argentina, instrumentados mediante un *acuerdo de nivel de servicios* entre la sucursal o filial del país –prestadora de los mismos– y otras sucursales o filiales ubicadas en el exterior –prestatarias de tales servicios– se consideran utilizados o explotados efectivamente en el exterior, y por lo tanto ajenos a la potestad del Estado Argentino en materia del impuesto al valor agregado.

Por otra parte, la aplicación efectiva del *principio de "país destino"* implica además la devolución –al prestador– de los impuestos tributados en los insumos adquiridos y servicios contratados con motivo de la prestación de servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior. De este modo se evita que tales impuestos sean trasladados al precio de tales servicios, restándoles competitividad en los mercados del mundo, fenómeno conocido con el nombre de "exportación del impuesto".

En este aspecto el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 77 del

decreto reglamentario de la ley del gravamen asegura a los exportadores de servicios, la aplicación del régimen previsto en este sentido para los exportadores de bienes, en el artículo 43 de la ley del impuesto.

Por consiguiente, las filiales o sucursales del país que, en virtud de un *acuerdo de nivel de servicios* actúen como prestadoras de los servicios de un CSC, pueden computar el impuesto facturado por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a tales prestaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, contra el impuesto adeudado en definitiva por sus operaciones gravadas; en la medida en que el mismo esté vinculado a la prestación y no hubiera sido ya utilizado.

Por su parte, el remanente del saldo resultante de la compensación dispuesta en el párrafo anterior, puede ser solicitado por las referidas filiales o sucursales para su acreditación contra otros impuestos nacionales, su devolución en efectivo, su transferencia a terceros en los términos del segundo párrafo del artículo 29 de la Ley 11.683, o bien su compensación con las obligaciones provenientes de su actuación en carácter de agente de retención o percepción del impuesto al valor agregado, en los términos del Título II de la Resolución General (AFIP) 2000.

Esta última norma instrumenta el procedimiento a seguir a fin de solicitar la referida acreditación, devolución, transferencia o compensación, que se inspira en dos principios básicos.

Primero, el exportador se hace acreedor del beneficio con el cumplimiento de una serie de requisitos formales, cumplidos los cuales, si se trata de un exportador de bienes, obtiene el beneficio en un breve plazo de tiempo. En cambio, si se trata de un exportador de servicios –como típicamente lo son las filiales o sucursales del país que, en virtud de un *acuerdo de nivel de servicios* actúen como prestadoras de los servicios de un CSC– no se prevé un plazo para la obtención del beneficio, ya que se concede previa fiscalización y verificación del monto del impuesto solicitado para su acreditación, devolución o transferencia.

Segundo, el Organismo Fiscal se reserva la facultad de impugnar las acreditaciones, devoluciones y transferencias autorizadas al contribuyente cuando, a raíz del ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación, compruebe *a posteriori* la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que originó las aludidas acreditaciones, devoluciones o transferencias. Esta última se trata de una facultad razonable cuando el solicitante se hizo acreedor del beneficio con el sólo cumplimiento de determinados requisitos formales, no así cuando ha debido tolerar *a priori* una instancia de verificación y fiscalización.

En definitiva, la instancia de verificación y fiscalización *a priori* constituye una discriminación –sin fundamento– en contra de los contribuyentes que prestan servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior, como los que típicamente prestan los CSC establecidos en el país, y que debería ser críticamente revisada al momento de delinear cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina.

Capítulo IV

Los CSC establecidos en el país, tampoco constituyen sujetos pasivos del impuesto a las ganancias mínima presunta, siéndolo, en su caso, las *filiales* o bien la *sucursales* establecidas en el país que hayan suscripto el respectivo *acuerdo de nivel de servicios* como prestadoras de los servicios del CSC, a quienes resultarán atribuibles todos los activos que tengan como origen, o sean consecuencia de la operación del CSC.

En cumplimiento de la normativa cambiaria vigente, el producido en pesos de los servicios prestados por los CSC establecidos en el país debe acreditarse en cuentas abiertas a nombre de las referidas *filiales* o *sucursales* en entidades bancarias argentinas, y por ende están sujetas al impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta corriente.

Constituye una cuestión controvertible, si la exención prevista en el aludido gravamen para los créditos en cuenta corriente originados en la acreditación de instrumentos de pago cancelatorios del producido de las exportaciones, comprende también a las exportaciones de servicios, beneficiando por ende a los servicios de los CSC establecidos en el país.

En este sentido, una aclaración por vía legislativa sería deseable en términos de seguridad jurídica para todos los contribuyentes. Hasta tanto ello tenga lugar, la inclusión de los servicios prestados por los CSC establecidos en Argentina en el concepto de “exportación” contenido en la exención bajo examen, debería formar parte de cualquier política fiscal destinada a promover el establecimiento de tales centros en el país.

Capítulo V

Como principio general, la actividad de los CSC establecidos en el país integra el ámbito de aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Una serie de circunstancias, sin embargo, conducen a relativizar la entidad de esta afirmación.

Primero, si el *acuerdo de nivel de servicios* a través del cual se instrumenta la operación del CSC no prevé el cobro de cargo alguno por sus servicios, no existirá *fin de lucro*, ni por ende actividad gravada con el impuesto.

Segundo, si dicho *acuerdo* contempla el cobro de un cargo equivalente al costo de los servicios prestados, existirá *onerosidad* pero no *fin de lucro*. En tal caso se mantiene la tesis de gravabilidad, mientras el tributo no sea declarado –en un caso concreto– en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal, para lo cual se requiere acreditar que el mismo es análogo a cualquier otro tributo nacional coparticipable.

Tercero, aun en el caso en que el referido *acuerdo* contemple el cobro de un precio –fijo o variable–, se mantiene la tesis de gravabilidad mientras el gravamen no sea declarado –en un caso concreto– en oposición a la “cláusula comercial” de la Constitución Nacional, para lo cual se requiere acreditar que el gravamen encarece las negociaciones con las naciones extranjeras al punto de entorpecerlas, frustrarlas o impedir las.

La ausencia de pautas concretas sobre el alcance de conceptos tales como “analogía” o “entorpecimiento, frustración o impedimento” dificulta en gran medida, la acreditación de los extremos mencionados.

Cuarto, algunas provincias optaron por dictar normas expresas para no aplicar el impuesto sobre los ingresos provenientes de la prestación de servicios utilizados o explotados efectivamente en el exterior, entre los que se encuentran los servicios prestados por los CSC establecidos en el país.

Así, mientras que en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en las Provincias de Entre Ríos y Mendoza tales servicios se encuentran exentos del gravamen, en Neuquén y Buenos Aires los mismos se encuentran excluidos de su objeto, y en Córdoba son deducibles de la base imponible del gravamen.

A este fin el instrumento de técnica legislativa indicado es la *exención* y el recurso a

otras figuras –como la exclusión de objeto o la deducción de la base– es criticable en presencia de normas que prescriben pautas hermenéuticas especiales para cada una de ellas.

Quinto, los textos provinciales que aún no adoptaron medidas legislativas expresas en el sentido señalado, podrían ser declarados en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal, a la luz de la doctrina que sostiene la existencia –implícita en dicho Régimen– de una prohibición de someter a las exportaciones de servicios –entre ellos, los servicios prestados por los CSC establecidos en el país– al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Desde luego, ello requeriría acreditar que el gravamen es, en un caso concreto, análogo a cualquier otro nacional coparticipable, con las dificultades que, según se refirió, involucra dicha acreditación.

Tratándose de un gravamen territorial, la tesis de gravabilidad de la actividad de los CSC establecidos en el país debe complementarse con el análisis de las normas que rigen la atribución de potestad tributaria a las distintas jurisdicciones provinciales.

En este sentido, se puede afirmar que si la sucursal o filial del país, suscriptora de los respectivos *acuerdos de nivel de servicios* en carácter de prestadora de los servicios del CSC, desarrolla su actividad propia –industrial, comercial, etc.– en una única jurisdicción, corresponderá exclusivamente a ésta, la potestad de gravar la actividad de referido CSC.

La situación en cambio, no es tan clara en el supuesto en que la referida entidad local desarrolle su actividad propia en dos o más jurisdicciones, en cuyo caso y de conformidad con la jurisprudencia predominante de los organismos a cargo de la aplicación del Convenio Multilateral, la potestad para gravar la actividad del CSC corresponderá concurrentemente a todas las jurisdicciones en que se despliegue aquella actividad.

A este fin, los ingresos provenientes de la actividad del CSC deben distribuirse entre los fiscos involucrados de acuerdo con el Régimen General del Convenio Multilateral, según el cual: (i) el cincuenta por ciento (50 %) de tales ingresos debe distribuirse en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción, y (ii) el cincuenta por ciento (50 %) restante, en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción. A este efecto, deben considerarse los ingresos y gastos resultantes del último balance cerrado por la respectiva sucursal o filial del país en el año calendario inmediato anterior.

Como puede anticiparse, estas sucintas normas plantean, en la práctica, innumerables problemas de aplicación.

Finalmente, las alícuotas del gravamen oscilan entre un mínimo de 2,25% (Corrientes) y un máximo de 4,5% (Tierra del Fuego), siendo la más frecuente, la del 3%.

El análisis de la estructura tarifaria revela una tendencia al establecimiento de alícuotas diferenciales para distintas categorías de contribuyentes, creadas legislativamente sobre la base de distintos criterios de diferenciación.

En algunas provincias, como Jujuy y La Pampa, esos criterios tienen en cuenta el monto de la base imponible del contribuyente. Pero en otras, como Santa Fe y Santa Cruz, tienen en cuenta su lugar de establecimiento, con la consecuencia que la actividad de un CSC co-localizado en una sucursal o filial con actividad propia desarrollada en esas provincias, quedará gravada a una alícuota superior si dicha sucursal o filial se localiza fuera del territorio de las mismas.

Al construirse sobre un criterio estrictamente geográfico –y por ello, no económico– tales discriminaciones resultan incompatibles los principios receptados los artículos 5, 16, y 75, incs. 13 y 18 de la Constitución Nacional.

Finalmente, de parte de algunas legislaturas provinciales –como las de Misiones y Santa Fe– se advierte una tendencia favorable a delegar en los gobiernos provinciales, facultades para modificar parcial o totalmente las alícuotas del gravamen que recae sobre las actividades de los CSC establecidos en el país; facultades que, por otra parte han sido efectivamente ejercidas.

No hace falta insistir demasiado en la inconstitucionalidad de tales delegaciones –y de las normas dictadas a su amparo–, a la luz de los arts. 5 y 99, inc. 3 de la Constitución Nacional.

Se trata, en definitiva, de circunstancias adicionales que deben tenerse en consideración al momento de subrayar la tesis de gravabilidad de la actividad de los CSC establecidos en el país frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Capítulo VI

Del mismo modo, corresponde afirmar que los mencionados *acuerdos de nivel de servicios*, si contemplan el cobro de un cargo específico –precio fijo o variable– o general –costo de los servicios prestados– están incluidos en el objeto del Impuesto de Sellos.

Aquí también, una serie de circunstancias conducen a relativizar la entidad de esta afirmación.

Primero, si dichos *acuerdos* no prevén el cobro de cargo alguno por sus servicios, los mismos no serán *onerosos* pero sí *susceptibles de apreciación económica*. En tal caso se mantiene la tesis de gravabilidad en Jujuy, La Rioja, Tucumán, Neuquén y Salta mientras el tributo vigente en esas jurisdicciones no sea declarado –en un caso concreto– en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal.

Segundo, si los *acuerdos* mencionados en el párrafo anterior se formalizan por correspondencia epistolar, se mantiene la tesis de gravabilidad en Neuquén (y las demás jurisdicciones que no receptan expresamente el requisito de *onerosidad* para contratos formalizados del modo indicado) mientras el tributo vigente en esas jurisdicciones no sea declarado –en un caso concreto– en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal.

A estos efectos cabe tener presente que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha liberado, a quien pretende obtener dicha declaración, de la carga de acreditar la analogía entre el Impuesto de Sellos y los nacionales coparticipables.

Son contribuyentes del gravamen, respondiendo solidariamente por la totalidad de la respectiva obligación tributaria, tanto la sucursal o filial del país que actúe como prestadora de los servicios del CSC, como cada una de las entidades del exterior, prestatarias de los mismos.

Teniendo en cuenta la imposibilidad práctica de los fiscos locales para exigir compulsivamente el pago del gravamen en cabeza de las entidades prestatarias del exterior, puede esperarse que aquéllos hagan valer el mencionado principio de solidaridad, exigiendo el pago de la totalidad del gravamen a la entidad local que actúa como prestataria de los servicios del CSC en el país.

En tal supuesto, el impuesto de sellos constituiría un costo más que, según lo acordado en el respectivo *acuerdo de nivel de servicios*, podría ser facturado –junto con los demás costos vinculados a la prestación de los servicios– a las entidades prestatarias del exterior, o en su caso, considerado entre los demás costos computables para la determinación del precio a facturar por tales servicios.

Los mencionados *acuerdos* quedan gravados con el Impuesto de Sellos vigente en la jurisdicción con potestad tributaria de acuerdo con las siguientes reglas:

(i) si el lugar de concertación del *acuerdo*, según surge del respectivo instrumento, se encuentra ubicado en el exterior, la potestad tributaria corresponde a la jurisdicción donde se encuentra establecido el CSC;

(ii) si el lugar de concertación del *acuerdo*, según surge del respectivo instrumento, se encuentra ubicado en el país, la potestad tributaria corresponde, concurrentemente, a las jurisdicciones en donde se ha concertado el *acuerdo* y en donde se encuentra establecido el CSC;

(iii) si el lugar de concertación del *acuerdo* no consta en el respectivo instrumento, la potestad tributaria corresponde concurrentemente a las provincias de Formosa, Entre Ríos, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Catamarca, Chubut, Córdoba, La Pampa, Mendoza, Misiones, San Luis y a aquella en donde se encuentra establecido el CSC.

Esto último, sin perjuicio de la potestad sancionatoria que corresponde concurrentemente a Buenos Aires, Corrientes, Misiones, San Luis, Santa Fe, Santiago del Estero y Tucumán.

Pese al mandato vigente en el Régimen de Coparticipación Federal, sólo algunas provincias tienen incorporadas en sus legislaciones cláusulas para evitar las situaciones de doble imposición que conlleva la aplicación de las reglas precedentes, y para ello han recurrido a una variedad de métodos y alternativas, tales como la exención, el crédito de impuesto, reducciones de alícuotas y de bases imponibles.

Teniendo en cuenta que, en la mayoría de los casos, tales mecanismos se aplican a condición de reciprocidad, su eficacia resulta muy limitada.

La determinación del momento de perfeccionamiento de la obligación tributaria no ofrece inconvenientes cuando el *acuerdo* se concierta entre presentes, en cuyo caso ha de estarse a la fecha consignada en el respectivo instrumento.

Por cierto que algunas legislaciones provinciales prevén consecuencias específicas para el caso de instrumentos en los que no conste su fecha de otorgamiento, o la misma hubiera sido adulterada, raspada o enmendada, incluyendo la presunción que los mismos fueron otorgados cierto tiempo antes –según la jurisdicción que se trate– de su detección por parte de la autoridad fiscal, y la consideración del caso como un supuesto de infracción sujeto a sanción.

En cambio, cuando el *acuerdo* se concierta por correspondencia, ha de estarse a la regla según la cual, la obligación fiscal se perfecciona en el momento de la aceptación de la respectiva oferta.

Por supuesto que, de acuerdo con el Código Civil, la oferta se considera aceptada desde el momento en que la aceptación es enviada al oferente. Lamentablemente la legislación vigente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en las provincias de Formosa, Jujuy y Misiones contienen provisiones específicas que se apartan de la norma de fondo en este aspecto, y por ello resultan incompatibles con los artículos 5 y 75, inc. 12 de la Constitución Nacional.

Se trata, en definitiva, de una circunstancia adicional que debe tenerse en cuenta al momento de subrayar la tesis de gravabilidad de los acuerdos de nivel de servicios frente al Impuesto de Sellos.

La determinación de la base imponible se rige por las reglas aplicables a contratos de tracto sucesivo, sin perjuicio de lo cual, un número relativamente amplio de circunstancias inciden en aquella determinación: (i) si *acuerdo* es por plazo determinado o no; (ii) si el mismo contempla el cobro de un precio –fijo o variable– o sólo el recupero de los costos del servicio prestado; (iii) la moneda en que se encuentran pactadas dichas contraprestaciones; (iv) si el mismo es prorrogable o no; (v) y en tal caso si dicha prórroga es por tiempo determinado o indeterminado, o (vi) si debe producirse de manera tácita o expresa.

Por último, las alícuotas del gravamen oscilan entre un mínimo de 1% –que además es el valor más frecuente– y un máximo de 2% (San Juan), apreciándose una tendencia incipiente al establecimiento de escalas progresivas de alícuotas, como en los casos de Salta y Tucumán.

Capítulos VII y VIII

La decisión de localizar geográficamente un CSC conlleva no sólo la necesidad de estudiar implicancias tributarias desde el ángulo de la filial o sucursal prestadora, sino también las que se derivan para las unidades prestatarias ubicadas en terceros países, en relación a los cargos recibidos desde la primera, a efectos de poder cuantificar el impacto de la decisión a nivel global.

Esto último requiere de un estudio comparativo de las legislaciones tributarias vigentes en las jurisdicciones de origen y de destino de los servicios prestados por un CSC, a fin de detectar posibles simetrías que conduzcan a neutralizar los costos fiscales vinculados a la decisión de localizar un CSC en una determinada jurisdicción.

Desde esta perspectiva, si el análisis se acota al tratamiento de los servicios prestados al Mercosur –de parte de un CSC establecido en Argentina– se observa que en general, el precio de estos servicios resulta deducible de la base imponible de los impuestos a la renta vigentes en todos los países miembros.

A excepción de Venezuela –donde tales servicios califican como una categoría específica de gastos deducibles– la deducción procede en los términos de un gasto necesario para mantener y conservar rentas gravadas –y sus respectivas fuentes productoras– concepto universalmente contemplado en todas las legislaciones del impuesto a la renta.

Lo anterior constituye, no obstante, una condición necesaria aunque no suficiente para habilitar la deducción.

En efecto, por un lado las legislaciones imponen requisitos adicionales para permitir la deducción del precio de los mencionados servicios, de manera tal que la misma sólo es admisible *en tanto* se cumplan tales requisitos.

En este sentido, las legislaciones requieren que tales servicios: (i) estén efectivamente prestados; (ii) estén debidamente documentados con comprobantes originales; (iii) consten en un contrato registrado ante las autoridades correspondientes; (iv) su cuantificación se fundamente en criterios técnicamente sustentables; (v) su precio configure una erogación real, (vi) que represente un gasto usual o normal, no imputable al costo de ningún bien.

En esta categoría de restricciones cabe ubicar aquellas que, como en el caso de

Bolivia, impiden la deducción del precio de los mencionados servicios si los mismos no han sido objeto de retención en la fuente.

En algunos países se imponen condiciones adicionales que restringen seriamente las posibilidades de deducción.

Es el caso de Venezuela, cuya legislación prohíbe la deducción de servicios de esta índole cuando los mismos se presten o puedan prestarse en el país. Es también el caso de Brasil, cuya legislación sólo admite la deducción de los referidos servicios durante un número limitado de ejercicios fiscales.

Tanto en Venezuela como en Brasil, existen restricciones adicionales que suponen una discriminación de contribuyentes en función del lugar de residencia de sus contratantes.

De este modo, la legislación venezolana prohíbe la deducción de estos servicios cuando sean pagados por establecimientos permanentes a sus casas matrices, o a cualquiera de sus sucursales, filiales y subsidiarias en el mundo.

Del mismo modo, la legislación brasilera –a falta de contrato debidamente registrado– prohíbe la deducción de los mismos servicios cuando sean pagados por sociedades con sede en Brasil a personas domiciliadas en el exterior que mantengan, directa o indirectamente, el control de su capital con derecho a voto.

Cabe tener presente que Argentina ha celebrado con Brasil un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional que contiene cláusulas de no discriminación, las cuales –por su tenor– son insuficientes para quitar virtualidad a la prohibición referida.

Por otro lado, las legislaciones también imponen requisitos vinculados a la *cuantía* de la deducción a practicar, de manera tal que la misma sólo es admisible *en la medida* indicada por tales requisitos.

Dentro de esta categoría de restricciones, se ubican aquellas en virtud de las cuales cobra operatividad el *principio del operador independiente*, y a cuyo respecto se observan alternativas disímiles, no sólo con relación a la solución argentina, sino entre los mismos países del Mercosur.

Por ejemplo, en Uruguay y Venezuela los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina se analizan a la luz de métodos de ajuste y criterios de comparabilidad que –como en nuestro país– se inspiran en las Guías sobre precios de transferencia aprobadas por la OCDE en 1995, aunque con diferencias en cuestiones tales como carga de la prueba, admisión de ajustes simétricos y aplicación supletoria de las mencionadas Guías, entre otros.

En Bolivia, en cambio, rige un rudimentario sistema de precios de transferencia tendiente a impedir la deducción del precio de dichos servicios en la medida que excedan los valores normales de mercado entre entes independientes, sin brindar precisiones sobre métodos de ajuste a aplicar o factores de comparabilidad a considerar.

Por su parte, el régimen de precios de transferencia vigente en Brasil, si bien complejo, específico, y no inspirado en las mencionadas Guías, no resulta de aplicación para la evaluación del precio de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, los que, en cambio, sólo son deducibles hasta el límite máximo del cinco por ciento de los ingresos líquidos.

Por último, en Paraguay no existen normas de precios de transferencia que limiten, en

ninguna medida, la *cuantía* de la deducción de los precios de los referidos servicios.

Dentro de esta categoría de restricciones se ubican también aquellas que, como en el caso de Uruguay, limitan la deducción del precio de dichos servicios, a la medida en que los mismos que haya sido objeto de retención, o de gravamen similar en el exterior.

A diferencia del caso boliviano, en donde la deducción procede –cualquiera sea su monto– *sólo si* los servicios fueron objeto de retención en la fuente, en este caso la deducción procede *en la medida* en que se haya dado cumplimiento a dicha obligación.

Superados los *tests* enunciados precedentemente, en general la deducción procede en el ejercicio fiscal de devengamiento, salvo el caso de Bolivia, en donde la exigencia de haber practicado la retención como condición deducibilidad impone que esta proceda en el ejercicio en el cual se han pagado.

En este aspecto, la circunstancia que el gravamen se liquide por períodos inferiores al año calendario –el caso de Brasil– puede suponer algún beneficio financiero para el grupo económico, derivado de la decisión de establecer un CSC en Argentina.

En efecto, en este caso el ahorro impositivo que supone el cómputo de la deducción en Brasil se verificará con anterioridad al momento en que nazca la obligación de pago en Argentina.

El beneficio mencionado se torna, sin embargo, ilusorio, cuando se comparan los niveles de alícuotas vigentes en los impuestos a la renta de los países del Mercosur, las cuales son, en todos los casos, inferiores a la establecida en el Impuesto a las Ganancias argentino.

La referida comparación indica que el ahorro impositivo proveniente de las deducciones computadas en los países del Mercosur, receptores de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, no alcanza a compensar el impuesto a la renta que debe abonarse en este país, sobre el precio de dichos servicios.

Por otra parte, el pago del precio de los mencionados servicios estará sujeto a retención del impuesto a la renta vigente en la respectiva jurisdicción, a tasas efectivas máximas del orden del 12% en Uruguay; 30% en Paraguay; 10,2% en Venezuela; 12,5% en Bolivia y 15% en Brasil.

En este aspecto cabe tener presente que Argentina ha celebrado Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional con Bolivia y Uruguay.

El primero adopta el método de la exención, en virtud de lo cual las ganancias provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina quedan eximidas del Impuesto sobre la Renta de Empresas boliviano que debe tributarse por vía de retención en la fuente al momento del pago.

El segundo, en cambio, adopta el método del crédito de impuesto con una *ítem per ítem limitation*, admitiendo un crédito en el Impuesto a las Ganancias argentino con relación al IRNR tributado en Uruguay por vía de retención en la fuente al momento del pago, hasta el límite del impuesto argentino calculado sobre aquellas rentas

Habida cuenta de la superioridad jerárquica de los CDI con relación a las leyes tributarias internas, el crédito en el impuesto local procede con prescindencia de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a las Ganancias al respecto.

Como se mencionó, Argentina también ha celebrado un Convenio Internacional para

Evitar la Doble Imposición con Brasil, el cual no resuelve eficazmente las situaciones de doble imposición que pueda recaer sobre las rentas provenientes de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina.

No debe olvidarse, además, que los pagos efectuados desde Brasil se encuentran gravados por la Contribución de Intervención en el Dominio Económico (CIDE) en cabeza del sujeto pagador, a la alícuota del 10%.

Finalmente, desde el punto de vista del Impuesto al Valor Agregado y similares, se aprecia también una variedad de soluciones.

Así mientras que en Uruguay, Venezuela y Bolivia los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina se encuentran al margen del gravamen, en Paraguay se encuentran gravados a la tasa del 10% –que se abona por vía de retención en la fuente– sin que dicho impuesto de lugar a crédito alguno.

En Brasil los mencionados servicios están gravados por las contribuciones para los Programas de Integración Social y de Formación de Patrimonio del Servidor Público (PIS/PASEP) y para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS) que inciden sobre las importaciones de servicios, a las tasas del 1,65% y 7,6% respectivamente, pero las mismas dan lugar a un crédito de impuesto computable en los regímenes generales de las mencionadas contribuciones.

Capítulo IX

Una de las conclusiones más importantes que se siguen del estudio de impacto fiscal global de los CSC establecidos en Argentina, contenido en los dos capítulos anteriores de este trabajo, indica que la alícuota del impuesto a la renta argentino es, en todos los casos, superior a la vigente en los demás países del Mercosur.

Como se mencionó, ello indica que el ahorro impositivo proveniente de las deducciones computadas en aquellos países, como usuarios de los servicios prestados por un CSC establecido en Argentina, no alcanzan a compensar el impuesto a la renta que debe abonarse en este país, sobre el precio de dichos servicios.

Este factor podría estar incidiendo negativamente en la elección de la República Argentina como destino para la localización de centros de servicios compartidos.

Si se tiene en cuenta que dichos centros actúan como fuentes de trabajo y de divisas para el país, en las condiciones macroeconómicas actuales, se trata de una situación ante la cual la Argentina no puede permanecer indiferente.

En otras palabras, la situación descrita justifica que los centros de servicios compartidos sean considerados para favorecer la promoción de los mismos, en el marco de la política económica, y dentro de ésta, de política tributaria, que incluya al uso de la tributación con finalidades extrafiscales.

En este sentido, la Argentina no podría afrontar la pérdida de recaudación que supondría equiparar su tasa del Impuesto a las Ganancias con las vigentes en los demás países de la región, o en los países con quienes compite globalmente por la radicación de centros de servicios compartidos.

Alternativamente, una política fiscal destinada a promover el establecimiento de centros de servicios compartidos en Argentina podría diseñarse sobre la base de algunos lineamientos que han sido mencionados a lo largo del presente trabajo.

En este sentido, se considera plausible un régimen de incentivos fiscales al establecimiento de CSC en Argentina diseñado de manera tal que: (i) adopte un

régimen de precios de transferencia como el previsto en la Legislación estadounidense para servicios de bajo valor agregado; (ii) permita acreditar impuestos análogo sobre las ganancias del centro prestador pagado en los países de residencia de las unidades prestatarias, sin límite alguno vinculado al origen territorial de las mismas; (iii) admita la procedencia de las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia del Impuesto al Valor Agregado facturado por bienes, servicios y locaciones vinculadas a la actividad del centro prestador, sin necesidad de fiscalización previa; y (iv) asimile las operaciones del centro prestador a exportaciones, a los fines de la exención que beneficia en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente, a los créditos en cuentas corrientes provenientes de la acreditación del producido de las mismas.

ANEXOS

Anexo I

Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicables a la actividad de los CSC establecidos en el país

Jurisdicción	Alícuota	Ref. normativa
C.A.B.A.	Actividad exenta	Código Fiscal ¹¹²⁶ , art. 157, inc. 21
Buenos Aires	Actividad no gravada	Código Fiscal ¹¹²⁷ , art. 186, inc. d)
Catamarca	3%	Ley Impositiva ¹¹²⁸ , art. 14, Código 83 900 – Otros servicios prestados a las empresas no clasificados en otra parte (excepto agentes o empresas de publicidad incluidas las de propaganda filmada o televisadas).
Córdoba	Ingresos deducibles	Código Tributario ¹¹²⁹ , art. 205, inc. g)
Chaco	3%	Ley Tarifaria ¹¹³⁰ , art. 12, inc. A), Código 83.900 – Otros servicios prestados a las empresas, no clasificados en otra parte (excepto agencias o empresas de publicidad incluidas las de propaganda filmada o televisada).
Chubut	3%	Ley impositiva ¹¹³¹ , art. 20
Corrientes	2,9%	Ley Tarifaria ¹¹³² , art. 3
Entre Ríos	Actividad exenta	Código Fiscal ¹¹³³ , art. 189, inc. u)
Formosa	3%	Ley Impositiva ¹¹³⁴ , art. 50
Jujuy	(*)	Ley Impositiva ¹¹³⁵ , Anexo III, art. 1.
La Pampa	(**)	Ley Impositiva ¹¹³⁶ , arts. 37 y 54
La Rioja	4,1%	Ley Impositiva Anual ¹¹³⁷ , art. 18, Anexo I Código 7499000 – Servicios Empresariales n.c.p., texto según Resolución General 2/2014 ¹¹³⁸ .
Mendoza	Actividad exenta	Código Fiscal ¹¹³⁹ , art. 185, inc. o)
Misiones	(***)	Ley de Alícuotas ¹¹⁴⁰ , art. 11; Decreto 780/2012 ¹¹⁴¹ , art. 1 y Resolución General 37/2013 ¹¹⁴² , arts. 1 y 3, inc. g)

¹¹²⁶ Ley 541 (B.O. 02/02/2001), texto ordenado por el Decreto 185/2013 (B.O. 28/05/13). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹²⁷ Ley 10.397, texto ordenado por la Resolución 39/2011 (B.O. 03/11/2011). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹²⁸ Ley 5.378 (B.O. 14/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹²⁹ Ley 6.006, texto ordenado por Decreto 574/2012 (B.O. 26/06/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹³⁰ Ley 2.071 y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹³¹ Ley XXIV-64 (B.O. 07/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹³² Ley 6.249 (B.O. 16/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹³³ Ley 6.505 (B.O. 14/11/1980), texto ordenado por el Decreto 3567/2006 (B. O. 07/08/2006). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹³⁴ Ley 1.590 (B.O. 27/11/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹³⁵ Ley 4.652 (B.O. 30/12/1992) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹³⁶ Ley 2.759 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹³⁷ Ley 9.468 (B.O. 21/11/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹³⁸ Resolución General (DGIP) 2/2014 (B.O. 18/02/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹³⁹ Ley 4.362 (B.O. 29/08/1079), texto ordenado por el Decreto 1284/1993 (B.O. 18/11/1093). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁴⁰ Ley 3.262 (B.O. 29/12/1995). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁴¹ Decreto 780/2012 (B.O. 22/06/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁴² Resolución General (DGR) 37/2013. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Neuquén	Actividad no gravada	Código Fiscal ¹¹⁴³ , art. 184, inc. c)
Río Negro	3%	Ley Impositiva ¹¹⁴⁴ , art. 6, primer párrafo.
Salta	36‰	Ley Impositiva ¹¹⁴⁵ , art. 12
San Juan	3%	Ley Impositiva ¹¹⁴⁶ , art. 45, Anexo I, Código 7499000 – Servicios empresariales n.c.p.
San Luis	4,2%	Ley Impositiva ¹¹⁴⁷ , art. 14, Código 960010 – Servicios empresariales n.c.p.
Santa Cruz	(****)	Ley Impositiva ¹¹⁴⁸ , art. 5, Anexo I, Código 749900 – Servicios empresariales n.c.p.; y art. 5 bis.
Santa Fe	(*****)	Ley Impositiva ¹¹⁴⁹ , art. 6, primer párrafo, Decreto 2707/2012 ¹¹⁵⁰ , art. 1 y Decreto 4543/2013 ¹¹⁵¹ , art. 1
Santiago del Estero	3%	Ley 6.793 ¹¹⁵² , art. 2
Tierra del Fuego	4,5%	Ley Impositiva ¹¹⁵³ , art. 13, Anexo I, Código 743000 – Servicios empresariales n.c.p.
Tucumán	3,5%	Ley Impositiva ¹¹⁵⁴ , art. 7, Anexo, Código 749900 – Servicios empresariales n.c.p.

Fuente: Elaboración propia

(*) La Ley Impositiva de la Provincia estableció a partir de 1992 la siguiente escala de alícuotas: (i) 3,5% cuando las actividades sean realizadas por contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales –total de ingresos gravados, no gravados y exentos– devengados en el período fiscal inmediato anterior al considerado, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, supere la suma de pesos treinta millones (\$30.000.000); y (ii) 3% en los demás casos.

(**) La Ley Impositiva de la Provincia estableció para el 2014 la alícuota del 2,5%, que se incrementa un 30% en el caso de contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección General de Rentas, para el ejercicio fiscal 2013, atribuibles a la totalidad de las actividades desarrolladas –incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas–, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, supere la suma de pesos quinientos millones (\$ 500.000.000).

(***) La Ley de Alícuotas estableció originalmente la alícuota del 2,5%, pero en ocasión de su consolidación en el Digesto Jurídico de la Provincia de Misiones¹¹⁵⁵, se otorgó –por intermedio del art. 18 de este ordenamiento– facultad al Poder Ejecutivo para modificar parcial o totalmente dicha alícuota. En ejercicio de tales facultades, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 780/2012 por medio de cuyo art. 1 se dispuso un incremento en 0,5% para la alícuota referida, con vigencia a partir del 22 de Junio de 2012. A su vez, por intermedio del art. 3 del mismo Decreto, el Poder Ejecutivo otorgó facultad a la Dirección General de Rentas para incrementar o disminuir alícuotas fijadas en la Ley de Alícuotas hasta el doble del porcentual establecido su art. 1. En ejercicio de tales facultades, la Dirección General de Rentas dictó la Resolución General 37/2013, por medio de cuyo art. 1 se estableció un nuevo incremento en 0,5% para la alícuota en estudio, con vigencia a partir del 27 de Diciembre de 2013. Asimismo, por medio del inc. g) de su art. 3, se excluyeron del incremento dispuesto a través de su art. 1 de la misma Resolución, a los contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles declaradas en el último ejercicio fiscal anterior, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas –incluidas las que corresponderían a las exentas y/o no gravadas–, cualquiera sea la jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, no superen la suma de seiscientos mil pesos (\$600.000) anuales de facturación bruta. Cabe mencionar que la Resolución General 37/2013 fue ratificada por el Poder Ejecutivo, a través del art. 1 del Decreto 1749/2013¹¹⁵⁶.

(****) La Ley Impositiva de la Provincia estableció, a partir del ejercicio fiscal 2012, la alícuota del 3%. Sin embargo cuando se trate de contribuyentes cuya jurisdicción sede no sea la Provincia de Santa Cruz, la alícuota a aplicarse se incrementa en un 0,50% quedando la alícuota antes mencionada, establecidas en 3.50%.

¹¹⁴³ Ley 2.680 (B.O. 18/12/2009), modificado por Ley 2.838 (B.O. 04/01/2013). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁴⁴ Ley 4.925 (B.O. 23/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁴⁵ Ley 6.611 (B.O. 02/01/1991) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁴⁶ Ley 8.414 (B.O. 20/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁴⁷ Ley VIII-0254/2013 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁴⁸ Ley 3.252 (B.O. 26/03/2012.) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁴⁹ Ley 3.650, texto ordenado por el Decreto 2349/1997 (B.O. 29/01/1998) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁵⁰ Decreto 2707/2012 (B.O. 04/10/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁵¹ Decreto 4543/2013 (B.O. 06/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁵² Ley 6.793 (B.O. 09/01/2006) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁵³ Ley 440 (B.O. 01/02/1999) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁵⁴ Ley 8.467 (B.O. 30/12/2011) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁵⁵ Ley XXII-25 (Antes Ley 3262), texto consolidado por la Ley 4366 (B.O. 19/01/10). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁵⁶ Decreto 1749/2013 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

(*****) La Ley Impositiva de la Provincia estableció originalmente la alícuota del 3,5%, pero en ocasión de su reforma por Ley 13.286, se otorgó –por intermedio del art. 6, párrafo segundo y tercero de aquélla– facultad al Poder Ejecutivo: (i) para incrementar dicha alícuota hasta un máximo del 20% de la misma; y (ii) para incrementar dicha alícuota hasta en un 30% cuando las actividades fueran realizadas por contribuyentes radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia. En ejercicio de la primera de tales facultades, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 4543/2013 por medio de cuyo art. 1 se dispuso un incremento en la mencionada alícuota, fijando la misma en 3,6%. En ejercicio de la segunda de aquellas facultades, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 2707/2012 por medio de cuyo art. 1 se incrementó la mencionada alícuota, quedando establecida en 4,5%, cuando las actividades fueran desarrolladas por contribuyentes radicados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe. A este efecto la Administración Provincial de Impuestos de Santa Fe considera radicados fuera de la Provincia a aquellos contribuyentes y empresas encuadrados en las normas del Convenio Multilateral del 18/8/77, cuando el lugar donde se lleven a cabo las funciones de dirección o de administración principal (Jurisdicción Sede) se encuentre afuera de la Provincia de Santa Fe. Cfr. Resolución General (A.P.I.) 22/2012. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Anexo II

Alícuotas del Impuesto de Sellos aplicables a los acuerdos de nivel de servicios

Jurisdicción	Alícuota	Ref. normativa
C.A.B.A.	1%	Ley Tarifaria ¹¹⁵⁷ , art. 107
Buenos Aires	12‰ (*)	Ley Impositiva ¹¹⁵⁸ , art. 51, inc. A). 9.
Catamarca	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁵⁹ , art. 19, inc. 2)
Córdoba	12‰	Ley Impositiva ¹¹⁶⁰ , art. 32, inc. 5.18)
Chaco	15‰	Ley Tarifaria ¹¹⁶¹ , art. 14, inc. a)
Chubut	10‰	Ley impositiva ¹¹⁶² , art. 35
Corrientes	10‰	Ley Tarifaria ¹¹⁶³ , art. 14, pár. 1
Entre Ríos	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁶⁴ , art. 12, inc. 2, pár. 1
Formosa	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁶⁵ , art. 10, inc. b.1)
Jujuy	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁶⁶ , art. 2
La Pampa	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁶⁷ , art. 13, inc. a), ap. 2.
La Rioja	10‰	Ley Impositiva Anual ¹¹⁶⁸ , art. 11, inc. b.13)
Mendoza	1,5% (**)	Ley Impositiva Anual ¹¹⁶⁹ , art. 6
Misiones	10‰	Ley de Alícuotas ¹¹⁷⁰ , art. 28
Neuquén	14‰	Ley Impositiva ¹¹⁷¹ , art. 14, inc. b) 1)
Río Negro	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁷² , art. 15, inc. v)
Salta	12‰ (***)	Ley Impositiva ¹¹⁷³ , art. 16, inc. 3), ap. p.
San Juan	2% (****)	Ley Impositiva ¹¹⁷⁴ , art. 2
San Luis	12‰	Ley Impositiva ¹¹⁷⁵ , art. 29
Santa Cruz	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁷⁶ , art. 13, ap. V.

¹¹⁵⁷ Ley 4.808 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁵⁸ Ley 14.553 (B.O. 24/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁵⁹ Ley 5.378 (B.O. 14/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁶⁰ Ley 10.178 (B.O. 20/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁶¹ Ley 2.071 y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁶² Ley XXIV-64 (B.O. 07/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁶³ Ley 6.249 (B.O. 16/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁶⁴ Ley 9.622 (B.O. 01/06/2005) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁶⁵ Ley 1.590 (B.O. 27/11/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁶⁶ Ley 4.652 (B.O. 30/12/1992) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁶⁷ Ley 2.759 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁶⁸ Ley 9.468 (B.O. 21/11/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁶⁹ Ley 8.633 (B.O. 07/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁷⁰ Ley 3.262 (B.O. 29/12/1995). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁷¹ Ley 2.897 (B.O. 03/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁷² Ley 4.925 (B.O. 23/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁷³ Ley 6.611 (B.O. 02/01/1991) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁷⁴ Ley 8.414 (B.O. 20/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁷⁵ Ley VIII-0254/2013 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁷⁶ Ley 3.252 (B. O. 26/03/2012.) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Santa Fe	(*****)	Ley Impositiva ¹¹⁷⁷ , art. 24, inc. 4) f)
Santiago del Estero	10‰	Ley 6.794 ¹¹⁷⁸ , art. 3
Tierra del Fuego	10‰	Ley Impositiva ¹¹⁷⁹ , art. 34, inc. a)
Tucumán	(*****)	Ley Impositiva ¹¹⁸⁰ , art. 13, ap. 1., incs. a) y b)

Fuente: Elaboración propia

(*) El art. 52 de la Ley Impositiva de la Provincia dispone un incremento de la alícuota mencionada en un 20% cuando el valor imponible del contrato gravado se exprese total o parcialmente en moneda extranjera.

(**) El art. 6 de la Ley Impositiva de la Provincia dispone un incremento de la alícuota mencionada en un 20% cuando el valor imponible del contrato gravado se exprese total o parcialmente en moneda extranjera.

(***) El art. 3 de la Ley 7.085¹¹⁸¹ establece que los contratos cuya base imponible supere la suma de 4.000.000 de Unidades Tributarias (UT) gozarán, sobre el excedente de dicha suma, de una reducción de la alícuota del impuesto, conforme a la siguiente escala: (i) de 4.000.000 UT hasta 8.000.000 UT: 25%; (ii) más de 8.000.000 UT hasta 20.000.000 UT: 45%; (iii) más de 20.000.000 UT hasta 40.000.000 UT: 55%; (iv) más de 40.000.000 UT: 70%. Por su parte, la RG (DGR) 14/91¹¹⁸² fija el valor de la UT, a partir del Abril de 1991, en la suma de dos mil quinientos australes, equivalentes a \$ 0,25 según información difundida por el organismo en su página web [http://www.dgrsalta.gov.ar/rentassalta/jsp/informacionInst/unidad_tributaria.jsp]

(****) El art. 6 de la Ley Impositiva de la Provincia dispone la aplicación de un adicional para Acción Social del 20%, sobre el Impuesto de Sellos. Por su parte, el art. 20 de la Ley 5.287¹¹⁸³ crea el Fondo Provincial para la Vivienda Social integrado, entre otros recursos, con un adicional del 20% sobre el Impuesto de Sellos.

(*****) La Ley Impositiva de la Provincia establece en 20 Módulos Tributarios (MT) el impuesto que deben abonar los contratos no mencionados expresamente en la mencionada Ley; a la vez que –por medio de su art. 15– establece en \$ 0,03 el valor del MT. Posteriormente el art. 14 de la Ley 13.297¹¹⁸⁴ modificó el art. 15 de la Ley Impositiva de la Provincia estableciendo en \$ 0,1 el valor del MT. Finalmente el art. 68 de la Ley 13.404¹¹⁸⁵ modificó nuevamente el art. 15 de la Ley Impositiva de la Provincia estableciendo en \$ 0,2 el valor del MT.

(*****) La Ley Impositiva de la Provincia estableció a partir de 2012 la siguiente escala de alícuotas: a) cuando la base imponible no exceda la suma de \$ 1.000.000 será de aplicación la alícuota del uno por ciento (1%); b) cuando la base imponible supere la suma de \$ 1.000.000, el impuesto se determinará conforme a la siguiente escala: (i) más de \$ 1.000.000 a \$ 2.000.000: pesos diez mil (\$ 10.000) más el cero con ocho décimos por ciento (0,8%) sobre el excedente de \$ 1.000.000; (ii) más de \$ 2.000.000 a \$ 5.000.000: pesos dieciocho mil (\$ 18.000) más el cero con seis décimos por ciento (0,6%) sobre el excedente de \$ 2.000.000; (iii) más de \$ 5.000.000 a \$ 10.000.000: pesos treinta y seis mil (\$ 36.000) más el cero con cuarenta y cinco centésimos por ciento (0,45%) sobre el excedente de \$ 5.000.000; y (iv) más de \$ 10.000.000: pesos cincuenta y ocho mil quinientos (\$ 58.500) más el cero con tres décimos por ciento (0,3%) sobre el excedente de \$ 10.000.000.

¹¹⁷⁷ Ley 3.650, texto ordenado por el Decreto 2349/1997 (B.O. 29/01/1998) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁷⁸ Ley 6.794 (B.O. 09/01/2006) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁷⁹ Ley 440 (B.O. 01/02/1999) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁸⁰ Ley 8.467 (B.O. 30/12/2011) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁸¹ Ley 7.085 (B.O. 22/06/2000). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁸² Resolución General (DGR) 14/91 (B.O. 26/03/1991); disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*; art. 1

¹¹⁸³ Ley 5.287 (B.O. 17/04/1984). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

¹¹⁸⁴ Ley 13.297 (B.O. 02/01/2013), texto promulgado por el Decreto 3.973, con las enmiendas introducidas por el Decreto 3.445, aprobadas por la Honorable Legislatura según Nota 19563/12 de la Honorable Cámara de Diputados. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

¹¹⁸⁵ Ley 13.404 (B.O. 06/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Anexo III

Proyecto de ley de Promoción Fiscal de Centros de Servicios Compartidos

BUENOS AIRES, 1 DE MARZO 2014

AL HONORABLE CONGRESO DE LA NACION

Tengo el agrado de dirigirme a vuestra honorabilidad, con el objeto de someter a su consideración el adjunto proyecto de ley, a través del cual se promueve el establecimiento de Centros de Servicios Compartidos en el territorio de la República Argentina.

Los Centros de Servicios Compartidos (en adelante, CSC) constituyen un modelo de proceso de negocio que supone la conformación de unidades funcionales centralizadas geográficamente en el seno de los grupos económicos multinacionales para la prestación de servicios internos de índole administrativa, a escala regional o global.

Pueden mencionarse como ejemplos del tipo de servicios que dichas unidades prestan a otras unidades del mismo grupo: la facturación, la administración de créditos, el cálculo de costos, la preparación de pronósticos y presupuestos, el procesamiento contable de transacciones, la emisión de reportes internos, la administración de efectivo, la preparación de declaraciones de impuestos, el reclutamiento de personal, etc.

En el marco más amplio del comercio internacional de servicios, se trata de un fenómeno en expansión a nivel mundial, en razón de los beneficios que rinde a los grupos económicos, tanto cuantitativos –ahorros de costos provenientes de una mayor escala de operaciones– como cualitativos, apreciables en términos de mejoras en la calidad de los procesos, en los niveles de control, etc.

Pero este modelo no sólo rinde beneficios para los respectivos grupos multinacionales, sino también para los países en los que dichos CSC se establecen, en tanto éstos producen importantes efectos externos, como fuentes de empleo y de divisas, lo que justifica se los considere para favorecer su promoción, en el marco de la política económica, y dentro de ésta, de la política tributaria, que incluya al uso de la tributación con finalidades extrafiscales.

En este sentido, la reforma fiscal que se proyecta no intenta lograr esa promoción mediante exenciones de impuestos o rebajas de alícuotas, incentivos cuyo costo fiscal no está en condiciones de afrontar nuestro país. En vez de ello, se busca promover el establecimiento de CSC en el país, haciendo más simple, menos discriminativa y menos incierta la legislación tributaria sustantiva aplicable a la actividad de los mismos.

Simplificación, no discriminación y certeza son, pues, los ejes en los que se inspira el Régimen de Promoción que se proyecta.

Uno de los principales problemas que enfrenta un Régimen Promocional de estas características, es el de delimitar su ámbito de aplicación. En este aspecto, por la índole de las medidas promocionales que se proyecta acordar, se considera que la solución más adecuada radica definir dicho ámbito, en término de los “Servicios prestados por Centros de Servicios Compartidos establecidos en Argentina”.

Naturalmente, un objeto como el señalado requiere precisiones tendientes a determinar en qué condiciones debe entenderse que: 1) un servicio

determinado se encuentra comprendido en el Régimen; 2) dicho servicio se considera prestado por un CSC; y 3) dicho CSC se considera establecido en el país.

La primera de tales cuestiones requiere definir cuidadosamente la índole de los servicios susceptibles de ser prestados desde un CSC, a fin de evitar que los beneficios del régimen sean indebidamente aprovechados, en razón de la prestación de servicios intra-grupo de naturaleza distinta, tales como prestaciones financieras, comisiones por intermediación, etc.

En este sentido, se estima conveniente aprovechar la experiencia estadounidense adquirida en ocasión del diseño de un régimen especial para evaluar el carácter *arms's length* de servicios de bajo valor agregado, contenido en la Sección 482-9 de la Parte 1 del Título 26 del Código de Regulaciones Federales, complementado por el *Revenue Procedure 2007-13*; del Internal Revenue Service (I.R.S.).

Este régimen contiene una definición del concepto de "servicio de bajo valor agregado" que incluye –entre otros– dos aspectos que resultan de interés a los fines del Régimen que se proyecta.

Un aspecto *objetivo* en virtud del cual, un servicio se considera "de bajo valor agregado" si se encuentra incluido en una lista de 101 servicios, agrupados en las siguientes categorías: a) nómina; b) primas por desempleo, discapacidad y compensaciones a los trabajadores; c) cuentas a cobrar; d) cuentas a pagar; e) administración general; f) relaciones públicas y corporativas; g) coordinación de reuniones y planificación de viajes; h) contabilidad y auditoría; i) impuestos; j) asuntos regulatorios, ambientales, sanitarios y de seguridad; k) presupuesto, l) tesorería; m) asistencia estadística; n) reclutamiento de personal; ñ) entrenamiento y desarrollo del personal; o) beneficios al personal; p) servicios de tecnología de la información; q) servicios legales; r) administración de reclamos de seguros; y s) compras.

Un aspecto *subjetivo* en virtud del cual, un servicio se considera "de bajo valor agregado" si el prestador puede acreditar que el mismo no contribuye significativamente a las ventajas competitivas claves, ni a los capacidades centrales ni a los riesgos fundamentales de éxito o fracaso de uno o más negocios del grupo económico, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso.

El interés que revisten estos aspectos del concepto de "servicio de bajo valor agregado" del régimen estadounidense, radica en su virtualidad para caracterizar los servicios que típicamente pueden ser prestados desde cualquier CSC.

De este modo, a los fines del Régimen que se proyecta, se estima apropiado considerar que un servicio se encuentra comprendido en el mismo, si verifica los elementos *objetivo* y *subjetivo* antes mencionados, a cuyo efecto, y por razones de adecuada técnica legislativa, la nómina de 101 servicios –que integra el elemento *objetivo*– se reproduce como Anexo al texto del proyecto.

Asimismo, se estima conveniente facultar al Poder Ejecutivo Nacional a actualizar dicha nómina, a fin de evitar que las demoras propias del trámite parlamentario impidan extender las medidas promocionales proyectadas, con la rapidez que el desarrollo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones lo requiera.

Con relación a la segunda de las cuestiones planteadas –la de definir en qué condiciones debe entenderse que los servicios comprendidos son prestados por un CSC–, su abordaje requiere una comprensión previa de las formas jurídicas usualmente utilizadas por los grupos económicos extranjeros para conducir sus negocios en el país, incluidos los que forman parte de un CSC.

A este fin conviene tener presente que la forma adoptada por tales grupos para conducir sus actividades en el país, comúnmente incluye la constitución de una *filial* o *subsidiaria* –en los términos del art. 123 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales– o bien el establecimiento de una *sucursal* –en los términos del art. 118 de la ley mencionada– cuando existen limitaciones de orden legal para la constitución de

filiales.

Luego, por medio de contratos atípicos, dichas *filiales* y *sucursales* se comprometen a prestar servicios de la índole mencionada a otras entidades del grupo económico ubicadas en el exterior, a cambio de un precio que puede equivaler al costo de los servicios prestados o, en su caso incluir un margen de utilidad. En ocasiones, la prestación de los servicios puede pactarse sin contraprestación alguna.

Finalmente, y con prescindencia de su instrumentación –aunque frecuentemente se instrumentan bajo forma escrita, con la denominación de “acuerdos de nivel de servicios” (*service level agreements*)– los referidos contratos se caracterizan por la circunstancia de ser contratos de tracto sucesivo.

De este modo, a los fines del Régimen que se proyecta, se estima apropiado considerar que un servicio ha sido prestado por un CSC, si lo ha sido por parte de una *filial* –en los términos del art. 123 de la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales– o *sucursal* –en los términos del art. 118 de la ley mencionada– a otras entidades del exterior con las que aquellas se encuentren vinculadas, en el marco de un contrato de tracto sucesivo.

En tales términos se hace necesario adoptar un concepto de vinculación, a cuyo efecto se consideran apropiadas las pautas de vinculación que emanan sólo de los incisos a), b), c) y d) del Anexo III de la Resolución General 1122 de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de manera de evitar que los beneficios del Régimen puedan ser indebidamente utilizados en situaciones para las cuales no ha sido concebido.

En armonía con el principio de libertad de formas, no se considera necesario exigir la forma escrita del contrato en cuyo marco tiene lugar la prestación de servicios, cuya existencia –como también su carácter de *contrato de tracto sucesivo*– podrá probar el prestador con arreglo al art. 1190 del Código Civil.

Con respecto a la última de las cuestiones vinculadas con el ámbito de aplicación del Régimen –la de definir en qué condiciones debe entenderse que un CSC se encuentra establecido en Argentina– se considera conveniente entender que ello tiene lugar cuando las referidas *filiales* o *sucursales* se hayan constituido en la República Argentina.

A fin de evitar que los beneficios promocionales sean indebidamente aprovechados –mediante el recurso a esquemas triangulares en virtud de los cuales, los servicios comprometidos por una *filial* o *sucursal* del país son prestados mediante la contratación de idénticos servicios provenientes de otra u otras entidades –vinculada o no– del exterior– se considera necesario prever que en tales casos, y exclusivamente a los fines del Régimen que se proyecta, aquellas *filiales* o *sucursales* no se considerarán constituidas en el país.

Naturalmente, será incumbencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos probar que el mencionado esquema triangular tiene lugar, a cuyo efecto se considera conveniente facultar al citado organismo para exigir la presentación de declaraciones juradas en las que –del modo que el organismo juzgue conveniente– las referidas *filiales* y *sucursales* del país informen su capacidad de prestación (en términos de cantidad de personal, activos físicos, etc.) de servicios sometidos al Régimen.

Delimitado el ámbito de aplicación, corresponde a continuación señalar la índole y fundamento de las medidas promocionales que se proyectan, en relación a cada uno de los ejes mencionados.

De este modo, con relación al primero de ellos – simplicidad– se proyecta la adopción de un régimen de precios de transferencia simplificado, similar al vigente en la legislación estadounidense para la evaluación del carácter *arm's length* de servicios de bajo valor agregado.

Bajo el régimen que se proyecta, se presume que a los fines del artículo 14 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el precio que hubieran pactado partes independientes en condiciones comparables de mercado, por los servicios incluidos en su ámbito de aplicación, equivale a su costo de prestación.

La solución adoptada presupone que los servicios susceptibles de ser prestados desde un centro de servicios compartidos son de bajo valor agregado, y por ende revisten escaso interés fiscal.

En tales condiciones, se estima que los beneficios de la medida proyectada, apreciado en términos de menores costos de verificación para el Fisco y de cumplimiento para el contribuyente, superarán los costos que pueda tener a la misma, en términos de pérdida de recaudación para el Fisco y, en su caso, doble imposición para el contribuyente.

Para ello se adoptan dos provisiones específicas: la primera define un nuevo método de ajuste de precios de transferencia –el de “costo de prestación del servicio” – la segunda establece que dicho método se considera el más apropiado –en los términos del artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias– para la evaluación del carácter *arm's length* de los servicios en cuestión.

Así diseñada, la medida permite además evitar el surgimiento de controversias vinculadas a la adopción de uno u otro método de ajuste.

En particular, y fin de facilitar su fiscalización, se adopta un concepto de costo histórico, respaldado en comprobantes de transacciones realizadas, correctamente emitidos y registrados.

Luego se suministran pautas para el tratamiento de algunas cuestiones especiales, tales como intereses e impuestos que puedan estar contenidos en los referidos comprobantes, o su conversión a moneda argentina cuando se encuentren expresados en moneda extranjera.

Finalmente, se admite el cómputo de una porción de los costos indirectos vinculados a la prestación de los referidos servicios, determinada sobre bases de distribución objetivas y razonables.

Con relación al segundo de los ejes en que se inspira el presente Régimen –no discriminación– se contemplan medidas vinculadas tanto al Impuesto a las Ganancias como al Impuesto al Valor Agregado.

En materia del Impuesto a las Ganancias se disponen medidas tendientes a evitar que el límite a que se refiere el artículo 168 de la ley del gravamen, restrinja la acreditación de retenciones de gravámenes análogos sobre pagos de servicios que integran el ámbito de aplicación del presente Régimen.

Dicha norma limita la acreditación de gravámenes análogos efectivamente abonados en el exterior, al monto del incremento de la obligación fiscal local originado por la incorporación de ganancias netas de fuente extranjera.

Las ganancias provenientes de la actividad de los centros de servicios compartidos establecidos en el país, son de fuente argentina, de manera que no habilitan el cómputo de créditos por retenciones sufridas en el exterior al momento del pago.

Lo anterior no impide que tal acreditación pueda tener lugar si existen ganancias netas de fuente extranjera, aun cuando tales ganancias no guarden ninguna relación de causalidad con la actividad del CSC.

Ello se debe a que nuestro gravamen adopta el sistema “*overall limitation*”, admitiendo el cómputo de un único crédito que combina el acumulado de impuestos ingresados en todos los fiscos extranjeros, sin importar la correlación

vis a vis con los resultados impositivos por concepto del cual provienen tales créditos.

En tales condiciones, la ley del gravamen otorga un tratamiento menos favorable a las ganancias de los centros de servicios compartidos del país, en tanto éstas no sean obtenidas conjuntamente con ganancias de fuente extranjera, aun cuando éstas no guarden relación con aquéllas.

Se trata, en definitiva, de un tratamiento discriminatorio que atenta contra el establecimiento de centro de servicios compartidos en el país, y que se pretende erradicar por medio de las medidas proyectadas.

En materia del Impuesto al Valor Agregado la medida proyectada tiene por finalidad suprimir, exclusivamente con relación a los servicios que integran el ámbito de aplicación del presente Régimen, el requisito de fiscalización previa establecido en la Resolución General (AFIP) 2000 como condición para la determinación de la procedencia de solicitudes de acreditación, devolución o transferencia de créditos fiscales facturados por bienes, servicios y locaciones vinculadas a los mismos.

Importa una discriminación carente de fundamento técnico –como ha tenido oportunidad de pronunciarlo recientemente el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la C.A.B.A. en el marco de las XLIII Jornadas Tributarias (Mar del Plata, Noviembre de 2013)– con relación al tratamiento que, en el marco de idéntico trámite, reciben los exportadores de bienes.

La misma debería ser dejada sin efecto por la Administración Federal de Ingresos Públicos, con carácter general para todas exportaciones de servicios. Mientras ello no ocurra, se estima conveniente exigir que el citado organismo se abstenga de aplicarla cuando dichas exportaciones se originen en la actividad de los centros de servicios compartidos establecidos en el país.

Con respecto al último de los ejes en que se inspira el presente Régimen –certeza– se dispone, en relación a los servicios que integran su ámbito de aplicación, la asimilación de los mismos a exportaciones, a los fines de la exención que, en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente, beneficia a los créditos en cuentas corrientes provenientes de la acreditación del producido de las mismas.

La medida se proyecta en el marco de una controversia, que existe actualmente, sobre el alcance exacto que cabe atribuir al término “exportación” a los fines de la exención indicada.

En efecto, dicha exención tuvo por declarada finalidad, la de evitar toda incidencia del gravamen que pudiera afectar los niveles de competitividad de las exportaciones, y a falta de más precisiones, una interpretación *favoris promotionis* lleva a entender que la franquicia comprende no sólo las exportaciones de bienes, sino también las de servicios, y entre estas últimas, las originadas en la actividad de los centros de servicios compartidos establecidos en el país.

El Fisco y la Dirección Nacional de Impuestos no lo han entendido así, y a través de distintos pronunciamientos, con fundamentos harto discutibles –en cuanto suponen una indebida extrapolación de conceptos aplicables exclusivamente en el ámbito del Código Aduanero– han sostenido que, en el marco semántico de la exención bajo análisis, el concepto de “exportación” no comprende a las exportaciones de servicios.

Se trata, en definitiva, de una controversia interpretativa que menoscaba la seguridad jurídica de exportadores de servicios en general y de centros de servicios compartidos en particular.

En ese sentido, sin perjuicio de cualquier solución que pudiera adoptarse por la vía legislativa, se considera oportuno disponer la asimilación semántica que se propicia, exclusivamente con relación a los servicios que integran el ámbito de aplicación del presente Régimen, propendiendo así a una mayor certeza del marco tributario aplicable a los mismos, con fines de promoción.

En mérito a lo expuesto, se considera que Vuestra Honorabilidad habrá de dar curso favorable al presente proyecto de ley.

Dios guarde a Vuestra Honorabilidad.

LEY DE PROMOCION FISCAL DE CENTROS DE SERVICIOS COMPARTIDOS

Política Nacional

Art. 1: La presente ley promueve el establecimiento de centros de servicios compartidos en el territorio de la República Argentina

Objetivos

Art. 2: Los objetivos de la presente ley son:

- a) simplificar el régimen tributario nacional aplicable a la actividad de dichos centros;
- b) remover restricciones que discriminen negativamente contra su establecimiento en el país; y
- c) propender a una mayor certeza en la aplicación de las normas que integran aquel régimen.

Ambito de aplicación

Art. 2: La presente ley se aplica a los servicios prestados por centros de servicios compartidos establecidos en Argentina.

Art. 3: Los servicios a que se refiere el artículo 2 son los incluidos la lista consignada como Anexo al presente artículo, en tanto no contribuyan significativamente a las ventajas competitivas claves, ni a los capacidades centrales ni a los riesgos fundamentales de éxito o fracaso de uno o más negocios del prestador, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso.

Incumbe al prestador la acreditación de este último extremo.

Art. 4: Facúltase al PODER EJECUTIVO NACIONAL a modificar la lista de servicios incluida en el Anexo al artículo 3.

Art. 5: A los fines del artículo 2, un servicio se considera prestado por un centro de servicios compartidos, si es prestado por un sujeto incluido en los artículos 118 o 123 de la Ley 19.550, a otros sujetos constituidos, ubicados o radicados en el exterior, con los que aquellos se encuentren vinculados, en el marco de un contrato de tracto sucesivo.

Art. 6: A los fines del artículo 5, dos sujetos se encuentran vinculados si

- a) Uno de ellos posee la totalidad o parte mayoritaria del capital del otro;
- b) Ambos tienen alternativamente:
 - 1. Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.
 - 2. Un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno e influencia significativa en el otro.
 - 3. Un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.
- c) Un sujeto posee los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios del otro.
- d) Ambos poseen directores, funcionarios o administradores comunes.

Art. 7: A los fines del artículo 2, un centro de servicios compartidos se considera establecido en Argentina si el sujeto a que se refiere el artículo 5 se encuentra constituido en la República Argentina.

Art. 8: A los fines del artículo 7, no se considera que el sujeto que se refiere el artículo 5 se encuentra constituido en la República Argentina, si presta los servicios a que se refiere el artículo 2 por medio de una entidad –vinculada o no en los términos del artículo 6– constituida,

ubicada o radicada en el exterior.

Art. 9: Los sujetos a que se refiere el artículo 5 deberán informar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con carácter de declaración jurada, su capacidad de prestación de los servicios sometidos al régimen de la presente ley, en los plazos, formas y condiciones que el organismo establezca.

Impuesto a las Ganancias

Art. 10: A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y modificaciones, cuando se trate de servicios incluidos en el ámbito de aplicación del presente Régimen, se considera que el método más apropiado es el de costo de prestación.

Art. 11: A los fines del artículo 10 se entiende por costo de prestación, el importe total de las inversiones efectuadas por el prestador, en dinero o en especie, con motivo de la prestación del servicio.

Art. 12: Las inversiones a que se refiere el artículo 11 son aquellas que resultan de comprobantes debidamente emitidos y registrados.

Art. 13: El importe de las inversiones a que se refiere el artículo 11 no incluye los intereses de financiación que, explícita o implícitamente, puedan estar contenidos en los precios que resultan de los comprobantes a que se refiere el artículo 12.

Art. 14: El importe de las inversiones a que se refiere el artículo 11 no incluyen los impuestos que, discriminados en los comprobantes a que se refiere el artículo 12, representen un crédito de impuesto o puedan ser computados como pagos a cuentas de otros impuestos en cabeza del prestador.

Art. 15: A los fines del artículo 11, el importe de las inversiones efectuadas en moneda extranjera será convertido a pesos argentinos al tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de la Nación Argentina vigente al primer día hábil inmediato anterior a la fecha de la inversión.

Art. 16: Las inversiones realizadas con motivo de la prestación de un servicio incluyen aquellas que se identifican tanto directa como indirectamente con éste. El importe de estas últimas podrá determinarse en base a la aplicación de criterios de apropiación objetivos y razonables.

Art. 17: En relación a las retenciones sobre el pago de servicios que integran el ámbito de aplicación del presente Régimen:

a) no será de aplicación el límite establecido en el artículo 168 *in fine* de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y modificaciones;

b) el remanente que no hubiera podido ser deducido en los términos del artículo mencionado en el inciso a), podrá deducirse del impuesto correspondiente a las ganancias de fuente argentina;

c) el remanente que no hubiera podido ser deducido en los términos del inciso anterior, podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias obtenidas en los 5 (cinco) años fiscales siguientes, transcurrido el último de los cuales, el saldo aun no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna.

Impuesto al Valor Agregado

Art. 18: Con relación los servicios que integran el ámbito de aplicación del presente Régimen, y a fin de determinar la procedencia de solicitudes de acreditación, devolución o transferencia del Impuesto al Valor Agregado facturado por bienes, servicios y locaciones vinculadas a los mismos en los términos del artículo 43 de la ley del gravamen, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se abstendrá de dictar normas, o de aplicar las vigentes a la entrada en vigor de la presente ley, en virtud de las cuales se establezcan requisitos más onerosos, plazos más extensos o condiciones menos favorables que las previstas para los

exportadores de bienes.

Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente

Art. 19: Considéranse incluidos en la exención establecida por el inciso l) del primer párrafo del artículo 10 del Decreto 380/2001, texto según Decreto 503/2001, art. 1, inc. c), los créditos en cuenta corriente originados en la acreditación de cualquier instrumento de pago que cancele el producido de los servicios que integran el ámbito de aplicación del presente Régimen.

Disposiciones Generales

Art. 20: Apruébase el Anexo al art. 3, el que forma parte de la presente Ley.

Art. 21: Las disposiciones de la presente Ley entrarán en vigor a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, inclusive, y serán de aplicación, según se establece a continuación:

- a) Las disposiciones contenidas en los artículos 10 a 16, para los servicios prestados en ejercicios cerrados en los años fiscales que terminen a partir de la fecha de entrada en vigor.
- b) Las disposiciones contenidas en el artículo 16, para las retenciones sufridas en los años fiscales que terminen a partir de la fecha de entrada en vigor.
- c) Las disposiciones contenidas en el artículo 18, para las solicitudes de acreditación, devolución o transferencia cuya procedencia deba ser determinada a partir de la fecha de entrada en vigor.
- d) Las disposiciones contenidas en el artículo 19, para los créditos en cuenta corriente que se efectúen a partir de la fecha de entrada en vigor.

Art. 22: De forma.

Anexo al artículo 3

<i>Nómina:</i>	
1	Compilación y registración de tiempos y otras informaciones necesarias para calcular compensaciones periódicas de trabajadores. Cómputos de tiempos trabajados, producción y comisiones. Cómputo y registración de remuneraciones y descuentos en las cuentas correspondientes. Preparación de pagos y reembolsos de gastos.
2	Preparación de declaraciones juradas impositivas vinculadas a la nómina (tales como F.931).
3	Administración de embargos y retenciones sobre remuneraciones.
4	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (1) a (3).
<i>Primas por desempleo, discapacidad y compensaciones a los trabajadores:</i>	
5	Procesamiento de primas de seguro de desempleo, de discapacidad y compensaciones a los trabajadores.
6	Otras actividades similares a las especificadas en el apartado (5).
<i>Cuentas a cobrar:</i>	
7	Compilación, análisis y registración de datos de crédito y otras informaciones financieras de individuos o firmas (incluyendo preparación de reportes con esta información para uso en la toma de decisiones).
8	Compilación y registración de datos de facturación, contables y otros numéricos para fines de facturación. Preparación de facturas por entrega de mercaderías o por prestación de servicios.
9	Localización y notificación a deudores morosos por correo (electrónico u otro) o teléfono solicitando el pago. Recepción de pagos de clientes y su registración en cuentas corrientes. Si el cliente no responde, inicio de acciones judiciales o suspensión de servicio. Teneduría de registros de actividades de cobranza y estados de cuentas.
10	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (7) a (9).
<i>Cuentas a pagar:</i>	
11	Compilación de información y registros para la preparación de órdenes de compra de materiales y servicios.
12	Preparación de pagos a proveedores y registración de pagos en cuentas corrientes
13	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (11) a (12).
<i>Administración general:</i>	
14	Desempeño de funciones administrativas, tales como manejo de correspondencia, agendas y organización y mantenimiento de registros en papel y electrónicos.
15	Desempeño de actividades de ingreso de datos mediante el uso de teclados o dispositivos de digitalización (<i>scanners</i>), incluyendo verificación de datos y preparación de materiales para su impresión.
16	Uso de procesadores de texto/computadora o máquina de escribir para generar (sin modificaciones sustanciales) cartas, informes, formularios u otros materiales basados en datos en crudo provenientes de otras personas, copias corregidas o registraciones de voz.
17	Desempeño de tareas relacionadas con el mantenimiento de sistemas y procedimientos de oficina, tales como contestación del teléfono, teneduría de libros, tipeo, procesamiento de textos, operación de máquinas de oficina, y archivo.
18	Operación de cualquiera de las siguientes máquinas de oficina: fotocopadoras, <i>scanners</i> y facsímiles.
19	Proveer entregas de documentación entre oficinas, incluyendo administración de documentos y preparación de gráficos, videos y websites.
20	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (14) a (19).
<i>Relaciones públicas y corporativas:</i>	
21	Planificación y ejecución de un programa de relaciones públicas o de una política de comunicaciones corporativas, incluyendo la distribución de comunicaciones corporativas internas y externas, pero sin incluir publicidad específica y/o <i>marketing</i> de productos o

	servicios
22	Otras actividades similares a las especificadas en el apartado (21).
<i>Coordinación de reuniones y planificación de viajes:</i>	
23	Coordinar actividades del personal de <i>staff</i> y de convenciones para arreglar reuniones grupales y convenciones.
24	Negociación de contratos de aerolíneas, alquileres de autos y hoteles.
25	Asistencia en arreglos de viajes, incluyendo la provisión de un sistema para compras de tickets y reservas.
26	Administración de la flota automotor.
27	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (23) a (26).
<i>Contabilidad y auditoría:</i>	
28	Recolección y revisión de información en registros contables para su uso en la preparación de estados contables.
29	Cómputo, clasificación y registración de datos numéricos para mantener registros contables exactos y completos, desempeñando cualquier combinación de tareas de cálculo, registración y verificación para obtener datos contables primarios para su uso en el mantenimiento de registros contables, control de la exactitud de las cifras, cálculos y registraciones pertinentes a transacciones de negocios registradas por otros trabajadores; y cálculo del desempeño para el inversor y el valor de activos netos de inversiones.
30	Consolidación de resultados contables de entidades legales por país para su uso en estados contables y declaraciones de impuestos, y consolidación mundial de resultados por áreas de negocio para su uso en contabilidad gerencial.
31	Desarrollo de un manual de contabilidad que prescriba políticas contables y métodos a utilizar.
32	Desarrollo de auditorías internas, operativas y contables.
33	Preparación de censos y formularios relacionados requeridos por el país del receptor del servicio.
34	Preparación de reportes requeridos por las leyes vinculadas a herencias vacantes vigentes en el país del receptor del servicio.
35	Documentación de importaciones y exportaciones, y preparación de pagos a la Aduana.
36	Atención de inspecciones de autoridades aduaneras.
37	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (28) a (36).
<i>Impuestos:</i>	
38	Procesamiento de pagos de impuestos de conformidad con las regulaciones.
39	Recolección de información de registros contables y su inclusión en la preparación de declaraciones juradas de impuestos.
40	Atención de inspecciones de autoridades impositivas.
41	Proveer asesoramiento fiscal a los negocios para asegurar el cumplimiento de las leyes impositivas, incluyendo acceso a investigación electrónica y programas aplicativos de impuestos.
42	Revisión de provisiones de impuestos para su inclusión en provisiones consolidadas a nivel mundial y preparación de las mismas.
43	Negociación de incentivos locales que benefician a la organización consolidada.
44	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (38) a (43).
<i>Asuntos regulatorios, ambientales, sanitarios y de seguridad:</i>	
45	Desarrollo de normas de seguridad, salud y medio ambiente, monitoreo del cumplimiento de las mismas.
46	Recolección de información y preparación de documentos vinculados al cumplimiento de normas relativas a contratos, licencias y permisos.
47	Recolección de información, verificación de datos y preparación de documentos vinculados al cumplimiento de normas relativas a instituciones financieras y bursátiles, y a transacciones financieras y de bienes raíces. Examen y verificación de la corrección de, o el establecimiento de la autenticidad de registros.
48	Provisión de servicios de seguridad (e.g. protección ejecutiva)

49	Desarrollo de sistemas de administración de riesgos para la salud, servicios clínicos, higiene industrial, servicios de pruebas de drogas y análisis de laboratorios.
50	Proveer guía y soporte de operaciones, desarrollo e implementación de programas de seguridad basados en el comportamiento, reportes de incidentes e investigación de accidentes.
51	Proveer estrategias, recursos y entrenamiento para preparación y respuesta efectiva a situaciones de crisis.
52	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (45) a (51).
<i>Presupuesto:</i>	
53	Compilación de datos para su uso en la proyección de costos y en la preparación de presupuestos estimados, incluyendo la verificación de la integridad, exactitud y conformidad de la información con normas y procedimientos internos.
54	Compilación de datos para la preparación de presupuestos e informes contables para la Administración.
55	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (53) a (54).
<i>Tesorería:</i>	
56	Apertura de cuentas bancarias
57	Administración de coberturas de exposiciones cambiarias que surgen de las operaciones vinculadas al curso normal de los negocios. Este apartado no se aplica a bancos (incluidos los de inversión), compañías de seguros, compañías de inversión y entidades similares que proveen servicios financieros al público, y fondos de inversión.
58	Coordinación de actividades de inversión vinculadas a la administración en el corto plazo de fondos provenientes del curso normal de los negocios. Este apartado no se aplica a actividades de <i>factoring</i> con partes relacionadas, bancos (incluidos los de inversión), compañías de seguros, compañías de inversión y entidades similares que proveen servicios financieros al público, y fondos de inversión.
59	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (56) a (58).
<i>Asistencia estadística:</i>	
60	Compilación de datos para su uso en estudios estadísticos
61	Otras actividades similares a las especificadas en el apartado (60).
<i>Reclutamiento de personal:</i>	
62	Provisión de servicios de reclutamiento, que incluyen la creación de anuncios de empleos, determinación de elegibilidad, evaluación de la calificación de candidatos, verificación de experiencia de candidatos finales, verificación de referencias, desarrollo de procedimientos de evaluación de desempeño y formularios.
63	Coordinación con agencias de empleo temporal, aplicantes y administración a lo largo del proceso de reclutamiento.
64	Provisión información a aplicantes sobre posiciones abiertas, el proceso de aplicación y de reclutamiento, y políticas de trabajo.
65	Provisión de soporte administrativo que incluye obtención y procesamiento de <i>curricula vitae</i> , coordinación de entrevistas para posiciones abiertas, preparación de cartas de oferta, e ingreso de datos de los nuevos empleados en el sistema de recursos humanos.
66	Apertura y mantenimiento de legajos de personal vinculados a remuneraciones, desempeño y otros temas personales.
67	Asistencia y orientación a nuevos empleados en cuestiones de papeleo.
68	Implementación de planes de reclutamiento y localización de candidatos potenciales con consultoras, universidades y asociaciones profesionales.
69	Desarrollos de materiales de marketing y reclutamiento, y asistencia en el mantenimiento de contenidos de <i>websites</i> de reclutamiento.
70	Análisis de datos de reclutamiento, revisión de puestos de trabajo y promociones.
71	Registración de anuncios de empleo en mercados apropiados, a través de publicaciones u otros medios.
72	Administración de anuncios de empleo a nivel mundial.
73	Administración de una política de compensaciones.
74	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (62) a (73).

<i>Entrenamiento y desarrollo del personal:</i>	
75	Asistencia en el entrenamiento de personal, incluyendo evaluación de necesidades de capacitación y desarrollo, creación y conducción de programas de entrenamiento y desarrollo internos y comunicación de oportunidades de entrenamiento al personal.
76	Organización del entrenamiento gerencial acerca del cumplimiento de leyes laborales, responsabilidad del empleador, entrevistas, contrataciones, despidos, promociones, evaluaciones de desempeño, seguridad y acoso sexual.
77	Desarrollo e implementación de planes de carrera y sucesión.
78	Desarrollo e implementación de procesos de evaluación de puestos, incluyendo procedimientos y formularios.
79	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (75) a (78).
<i>Beneficios al personal:</i>	
80	Desarrollo e implementación de compensaciones y beneficios al personal, incluyendo planes médicos, seguros de vida, pensiones, incentivos, etc.
81	Realización de estudios comparativos de mercado (<i>benchmarking</i>) sobre compensaciones y beneficios.
82	Provisión de guías a empleados sobre elección, aplicación y recepción de beneficios (incluyendo asistencia a empleados en el llenado de formularios).
83	Coordinación de reuniones anuales de inscripción en beneficios y de seminarios de beneficios al personal.
84	Procesamiento de requerimientos y quejas sobre beneficios al personal.
85	Coordinación con hospitales, médicos, seguros y empleados para facilitar una utilización completa y segura por parte de todos los empleados.
86	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (80) a (85).
<i>Servicios de tecnología de la información:</i>	
87	Soporte de sistemas de computación a nivel compañía, incluyendo aquellos utilizados en conexión con operaciones, contabilidad, manufactura, atención al cliente, recursos humanos, nómina, y correo electrónico.
88	Formulación de guías con respecto al uso de sistemas de información.
89	Mantenimiento y reparación de sistemas de información.
90	Provisión de facilidades de telecomunicación.
91	Provisión de asistencia técnica y entrenamiento a usuarios de sistemas de computación y otros dispositivos tecnológicos. Resolución de problemas técnicos relacionados con sistemas de computación y otros dispositivos tecnológicos por teléfono o desde localizaciones remotas. Provisión de asistencia sobre el uso de <i>hardware</i> y <i>software</i> de computación, incluyendo impresión, instalación, procesamiento de texto, correo electrónico y sistemas operativos, como también servicios de <i>back-up</i> y de recuperación en casos de desastre.
92	Mantenimiento y prueba de bases de datos existentes (incluyendo la implementación de medidas de seguridad para la protección de bases de datos), pero sin incluir el análisis de las necesidades del usuario o el desarrollo de soluciones de <i>hardware</i> o de <i>software</i> (tales como integración de sistemas, diseño de <i>websites</i> , escritura de programa de computación, modificación de <i>software</i> de aplicación general, o la recomendación de compra o disponibilidad comercial de <i>hardware</i> o <i>software</i>).
93	Soporte de la Redes de Area Local (LAN) y de Area Amplia (WAN) existentes en una organización, y de los sistemas de internet o de un segmento de un sistema de redes, mantenimiento regular de <i>hardware</i> y <i>software</i> de redes, monitoreo de redes para asegurar su disponibilidad y realización del mantenimiento necesario para soportar dicha disponibilidad, supervisión de otros soportes de redes y de especialistas de servidores de cliente (incluyendo la implementación de medidas de seguridad de redes), pero sin incluir el análisis de las necesidades del usuario o el desarrollo de soluciones de <i>hardware</i> o de <i>software</i> (tales como integración de sistemas, diseño de <i>websites</i> , escritura de programa de computación, modificación de <i>software</i> de aplicación general, o la recomendación de compra o disponibilidad comercial de <i>hardware</i> o <i>software</i>).
94	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (87) a (93).

<i>Servicios legales:</i>	
95	Servicios legales generales prestados por cuenta del contribuyente de parte de un abogado interno, incluyendo pero sin limitarse a la preparación de borradores, negociación y revisión de contratos o acuerdos, documentos legales, y opiniones, preparación de consejos con respecto a estructuraciones de transacciones, reorganizaciones, adquisiciones y desinversiones, y la teneduría de libros y registros corporativos. Funciones de soporte y administrativas asociadas a las actividades antes mencionadas (investigación legal, secretaría, presentación y recuperación de documentos, etc.).
96	Otras actividades similares a las especificadas en el apartado (95).
<i>Administración de reclamos de seguros:</i>	
97	Obtención de coberturas de seguros generales, sobre productos y responsabilidad civil, pérdida de activos, lucro cesante y otros riesgos de negocios.
98	Coordinación con aseguradores externos, con respecto a pólizas de seguros, incluyendo la preparación de reclamos.
99	Otras actividades similares a las especificadas en los apartados (97) a (99).
<i>Compras:</i>	
100	Planificación y ejecución de compras de bienes y servicios de acuerdo a las normas de la compañía sobre soporte de funciones.
101	Otras actividades similares a las especificadas en el apartado (100).

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. LEGISLACION ARGENTINA

Constituciones Argentinas

Constitución de la Nación Argentina, sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994, texto ordenado por Ley 24.430. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Constitución de la Provincia de Jujuy, sancionada por la Honorable Convención Constituyente el 22 de Octubre de 1986. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Constitución de la Provincia de La Pampa, sancionada el 6 de Octubre de 1960 y con las reformas de la Convención de 1994. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Convenios Internacionales

Convenio entre la República Argentina y la República de Bolivia para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la Renta, Ganancias o Beneficios y sobre el Capital y el Patrimonio, texto aprobado por el art. 1 de la Ley 21.780 (B.O. 25/04/1978). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil', texto aprobado por el art. 1 de la Ley 22.675 (B.O. 17/11/1982). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el Intercambio de Información Tributaria y método para evitar la doble imposición, texto aprobado por el art. 1 de la Ley 26.758 (B.O. 22/08/2012). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes Nacionales

Código Civil –actualizado– Nuevo. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 11.683, texto ordenado por el Decreto 821/1998 (B.O. 20/07/1998) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 19.550, texto ordenado por el Anexo del Decreto 841/84 (B.O. 30/03/1984) con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 20.628, texto ordenado por el Decreto 649/1997 (B.O. 06/08/1997) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 20.631, texto sustituido por el art. 1 de la Ley 23.349 y ordenado por el art. 1 del

Decreto 280/1997 (B.O. 15/04/1997) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 21.526 (B.O. 21/02/1995) y modif. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 24.425 (B.O. 05/01/1995). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998), con la insistencia de los artículos observados (B.O. 02/08/1999) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 25.345 (B.O. 17/11/2000), y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 25.413 (B.O. 26/03/2001), y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 26.005 (B.O. 12/01/2005). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Leyes-convenio

Convenio Multilateral 1/78 (B.M. 18/08/1977), suscripto en la Ciudad de Salta, y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 23.548 (B.O. 26/01/1988), y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Leyes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ley 541 (B.O. 02/02/2001), texto ordenado por el Decreto 185/2013 (B.O. 28/05/13). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 4.808 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Buenos Aires

Ley 10.397, texto ordenado por la Resolución 39/2011 (B.O. 03/11/2011). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 14.200 (B.O. 24/12/2010). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Ley 14.333 (B.O. 30/12/2011). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Fundamentos de la Ley 14.200 [en línea] http://www.hcdiputados-ba.gov.ar/includes/ley_completa.php?vnrole=14200

Fundamentos de la Ley 14.333 [en línea] http://www.hcdiputados-ba.gov.ar/includes/ley_completa.php?vnrole=14333

Ley 14.553 (B.O. 24/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Catamarca

Ley 4.419 (B.O. 02/01/1987). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Ley 5.022 (B.O. 19/01/2001). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 5.378 (B.O. 14/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Chaco

Decreto-ley 2444/1962 (B.O. 29/01/1963), texto ordenado internamente por la Dirección General de Rentas en Diciembre de 1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 2.071 y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de Chubut

Ley XXIV-38 (B.O. 02/01/2009), consolidada por Ley 5.816 (B.O. 02/01/2009), antes ley 5.450. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley XXIV-64 (B.O. 07/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Córdoba

Ley 6.006, texto ordenado por Decreto 574/2012 (B.O. 26/06/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 10.178 (B.O. 20/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Corrientes

Ley 3.037 (B.O. 05/06/1972), texto ordenado por el Decreto 4142/1983 (B.O. 31/10/1984). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 6.249 (B.O. 16/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Entre Ríos

Ley 6.505 (B.O. 14/11/1980), texto ordenado por el Decreto 3567/2006 (B. O. 07/08/2006). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 9.622 (B.O. 01/06/2005) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de Formosa

Ley 1.589 (B.O. 27/11/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 1.590 (B.O. 27/11/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de Jujuy

Ley 5.791 (B.O. 16/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Ley 4.652 (B.O. 30/12/1992) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de La Pampa

Ley 271, texto ordenado por Decreto 1572/2010 (B. O. 23/07/2010). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 2.759 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de La Rioja

Decreto-ley 4040/1981 (B.O. 21/04/1981), texto ordenado por Ley 6.402 (B.O. 24/07/1998). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 9.468 (B.O. 21/11/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Mendoza

Ley 4.362 (B.O. 29/08/1979), texto ordenado por el Decreto 1284/1993 (B.O. 18/11/1093). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 8.633 (B.O. 07/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Misiones

Ley 3.262 (B.O. 29/12/1995). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Ley XXII-25 (Antes Ley 3262), texto consolidado por la Ley 4.366 (B.O. 19/01/10). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley XXII-35 (Antes Ley 4366) texto ordenado en 2010 (B.O. 19/01/2010). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de Neuquén

Ley 2.680 (B.O. 18/12/2009), modificada por Leyes 2.838 (B.O. 04/01/2013) y 2896 (B.O. 03/01/2014). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 2.897 (B.O. 03/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Río Negro

Ley "I" 2.407 (B.O. 31/11/1990), texto consolidado por la Ley 4.686 (B.O. 05/09/2011). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Ley "I" 2.886 (B.O. 30/08/1993), texto consolidado por la Ley 4.686 (B.O. 05/09/2011). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 4.925 (B.O. 23/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Salta

Ley 6.611 (B.O. 02/01/1991) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 7.085 (B.O. 22/06/2000). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 9-1975 (B.O. 01/03/2007). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de San Juan

Ley 3.908 (B.O. 12/06/1974). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 5.287 (B.O. 17/04/1984). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 8.414 (B.O. 20/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de San Luis

Ley VI-0490-2005 (B.O. 09/12/2005). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley VIII-0254/2013 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Santa Cruz

Ley 3.251 (B. O. 26/03/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 3.252 (B. O. 26/03/2012.) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Santa Fe

Ley 3.456 (B.O. 16/11/1948), texto ordenado por el Decreto 2350/1997 (B.O. 20/01/1998). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 3.650, texto ordenado por el Decreto 2349/1997 (B.O. 29/01/1998) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 13.297 (B.O. 02/01/2013), texto promulgado por el Decreto 3.973, con las enmiendas introducidas por el Decreto 3.445, aprobadas por la Honorable Legislatura según Nota 19563/12 de la Honorable Cámara de Diputados. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Ley 13.404 (B.O. 06/01/2014), Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Leyes de la Provincia de Santiago del Estero

Ley 6.792 (B.O. 06/01/2006). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 6.793 (B.O. 09/01/2006) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 6.794 (B.O. 09/01/2006) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de Tierra del Fuego

Ley 439 (B.O. 01/02/1999). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 440 (B.O. 01/02/1999) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Leyes de la Provincia de Tucumán

Ley 5.121 (B.O. 18/12/1979), texto consolidado por Ley 8.240 (B.O. 11/01/2010). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Ley 8.467 (B.O. 30/12/2011) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Decretos Nacionales

Decreto 1759/1972, reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo, texto ordenado por el Decreto 1883/1991 (B.O. 27/04/1972). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decreto 692/1998, reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y modificaciones (B.O. 17/06/1998). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decreto 1344/1998, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y modificaciones (B.O. 25/11/1998). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decreto 1517/1998 (B.O. 24/12/1998). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decreto 1082/1999 (B.O. 06/10/1999). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decreto 380/2001 (B.O. 30/03/2001) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decreto 503/2001 (B.O. 02/05/2001). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Decretos de la Provincia de Misiones

Decreto 780/2012 (B.O. 22/06/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Decreto 1749/2013 (B.O. 27/12/2013). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Decretos de la Provincia de Santa Fe

Decreto 2707/2012 (B.O. 04/10/2012). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Decreto 4543/2013 (B.O. 06/01/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Administración Federal de Ingresos Públicos

Resoluciones Generales:

Resolución General (AFIP) 100/1998; (B.O. 15/03/1998) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 718/1999; (B.O. 15/11/1999) y modificatoria. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 1122/2001; (B.O. 31/10/2001), texto según Anexo II de la Resolución General 1918/2005, con la modificación introducida por la Resolución General 1958/2005. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 1128/2001; (B.O. 09/11/2001) y modificatorias. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 1345/2002; (B.O. 01/10/2002) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 2000/2006; (B.O. 06/02/2006) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 2675/2009; (B.O. 14/09/2009) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) 3397/2012; (B.O. 29/10/2012). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Notas Externas:

Nota Externa (AFIP) 3/2006 (B.O. 20/09/2006). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Banco Central de la República Argentina

Comunicación "A" (BCRA) 5264; (B.O. 01/02/2012). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Comunicación "A" (BCRA) 5295; (B.O. 09/04/2012). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Resolución General (AGIP) 10/09. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Resolución General (AGIP) 288/10. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dirección General de Ingresos Provinciales de la Provincia de La Rioja.

Resolución General (DGIP) 2/2014 (B.O. 18/02/2014). Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dirección General del Rentas de la Provincia de Salta

Resolución General (DGR) 14/91 (B.O. 26/03/1991). Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dirección General del Rentas de la Provincia de Misiones

Resolución General (DGR) 37/2013. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Neuquén

Resolución (DPR) 548/12. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Administración Provincial de Impuestos de la Provincia de Santa Fe

Resolución General (API) 22/2012. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

2. LEGISLACION EXTRANJERA

Estados Unidos

INTERNAL REVENUE SERVICE; Revenue Procedure 2007-13; Internal Revenue Bulletin N° 2007-3 (16/01/2007) [en línea] http://www.irs.gov/irb/2007-03_IRB/ar13.html.

OFFICE OF THE FEDERAL REGISTER, NATIONAL ARCHIVES AND RECORDS ADMINISTRATION; *Code of Federal Regulation. Title 26. Internal Revenue. Part 1 (§§ 1.441 to 1.500). Revised as of April 1, 2012. Containing a codification of documents of general applicability and future effect. As of April 1, 2012. Special Edition of the Federal Register.* U.S. Government Printing Office. U.S. Superintendent of Documents • Washington, DC 20402-0001 [en línea] <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CFR-2012-title26-vol6/pdf/CFR-2012-title26-vol6.pdf>.

Mercosur

PROTOCOLO DE ADHESION DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA AL MERCOSUR [en línea]
http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2485/1/2006_PROTOCOLO_ES_AdhesionVenezuela.pdf

PROTOCOLO DE ADHESION DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA AL MERCOSUR [en línea]
http://www.mercosur.int/innovaportal/file/3862/1/protocolo_adhesion_bolivia_al_mercosur.pdf

TRATADO PARA LA CONSTITUCION DE UN MERCADO COMUN ENTRE LA REPUBLICA ARGENTINA, LA REPUBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, LA REPUBLICA DEL PARAGUAY Y LA REPUBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY [en línea]
http://www.mercosur.int/innovaportal/file/719/1/CMC_1991_TRATADO_ES_Asuncion.pdf

Estado Plurinacional de Bolivia

Texto compilado de la Ley 843 [en línea]
<http://www.impuestos.gob.bo/images/normativa/leyes/ley843-reformatributaria.pdf>

República Bolivariana de Venezuela

Ley de Impuesto sobre la Renta, texto impreso en la Gaceta Oficial Número 38.628, del viernes 16 de febrero de 2007 [en línea]
http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.1ISLR_LEYES/ISLR

[_LEYES_01_Ley_ISLR_25-09-2006.pdf](#)

Decreto N° 5189 con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, texto impreso en la Gaceta oficial Número 38.632, del lunes 26 de febrero de 2007 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.1IVA_LEYES/IVA_LEYES_01_26-02-2007.pdf

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en Gaceta Oficial Número 5.662 Extraordinario, del miércoles 24 de septiembre de 2003 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.2ISLR_REGLAMENTOS/ISLR_REGLAMENTOS_01_REGLAMENTO_2507_24-09-2003.pdf

Reglamento parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de retenciones; en Gaceta Oficial Número 36.203, del lunes 12 de mayo de 1997 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.02ISLR/2.4.2.2ISLR_REGLAMENTOS/ISLR_REGLAMENTOS_02_REGLAMENTO_1808_12-05-1997.pdf

Reglamento General del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, en Gaceta Oficial Número 5.363 Extraordinario, del lunes 12 de julio de 1999 [en línea]

http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.4TRIBUTOS_INTERNOS/2.4.03IVA/2.4.3.2IVA_REGLAMENTO_S/IVA_REGLAMENTOS_01_REGLAMENTO_GENERAL_10-07-1999.pdf

República del Paraguay

Ley N° 1183/85 Código Civil de Paraguay [en línea]

http://www.oas.org/dil/esp/Codigo_Civil_Paraguay.pdf.

Ley N° 125/91 que establece el nuevo régimen tributario [en línea]

[http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,"](http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,)

Ley N° 2421/04 de reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal [en línea]

[http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,"](http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,)

Ley N° 5061/13 que modifica disposiciones de la Ley N° 125 del 9 de enero de 1992 “que establece el nuevo régimen tributario” y dispone otras medidas de carácter tributario [en línea]

[http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,"](http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,)

Ley N° 5143/13 que modifica el artículo 79 de la Ley N° 125/91 “que establece el nuevo régimen tributario”, modificado por la Ley 2421/04 [en línea]

[http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,"](http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,)

Decreto N° 6359/05 por el cual se reglamenta el impuesto a las rentas de actividades comerciales, industriales o de servicios previsto en el Capítulo I del Libro I de la Ley N° 125/91, adecuándolo a las modificaciones introducidas en la Ley N° 2421 del 5 de Julio de 2004; Anexo [en línea]

[http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,"](http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;,)

Decreto N° 1030/13 por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado establecido en la Ley 125/91 y sus modificaciones [en línea]

<http://www.set.gov.py/pset/hgxpp001?6,18,249,O,S,0,MNU;E;108;1;MNU;>

República Federativa de Brasil

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>

Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>

Lei nº 9.718, de 26 de novembro de 1998 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>

Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/CideUniversidadeEmpresa.htm>

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoffin/PisPasCofFin1.htm>

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoffin/PisPasCofFin1.htm>

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoffin/PisPasCofFin1.htm>

Medida Provisoria nº 164, de 29 de janeiro de 2004 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/pispascoffin/PisPasCofFin1.htm>

Instrução Normativa (RFB) nº 252, de 3 de dezembro de 2002 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenFon.htm>

Instrução Normativa (RFB) nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>

IRRF 2012 Mafon (Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte) [en línea]
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2012/Mafon2012.pdf>

República Oriental del Uruguay

Texto Ordenado de la Dirección General Impositiva, según Ley N 18.083 de 27.12.06 (Nuevo Sistema Tributario); [en línea]
<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,TextoOrdenadoVigente,O,es,0>

Decreto 149/007, del 26/04/2007 [en línea]
<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,TextoOrdenadoVigente,O,es,0>

Decreto 150/007, del 26/04/2007 [en línea]

Unión Europea

CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS; *Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CE)*. Diario Oficial de las Comunidades Europeas 09/Vol. 01 [en línea] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:ES:PDF>.

3. JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

Dirección General Impositiva

Circulares:

Circular 1288/1993, del 20/05/1993. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos (DATJ):

Dictamen 84/78, del 25/05/1978. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dirección de Asesoría Legal (DAL):

Dictamen 56/1995, del 14/11/1995. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dirección de Asesoría Técnica (DAT):

Dictamen 119/94, del 18/07/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 120/94, del 25/07/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Otros pronunciamientos:

Consulta 941116, del 16/11/1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Administración Federal de Ingresos Públicos

Dirección de Asesoría Legal (DAL):

Dictamen 118/99, del 24/11/1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 24/03, del 07/05/2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dirección de Asesoría Técnica (DAT):

Dictamen 82/96, del 14/08/1996. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 34/97; del 18/06/1997. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 86/98; del 30/12/1998. Disponible en Base de Datos *AFIP Biblioteca Electrónica*.

Dictamen 24/99; del 30/04/1999. Disponible en Base de Datos *AFIP Biblioteca Electrónica*.

Dictamen 8/00, del 19/01/2000. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dictamen 45/00, del 29/06/2000. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 60/00; del 30/11/2000. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 65/01; del 27/08/2001. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 28/03, del 25/04/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dictamen 30/03, del 28/04/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dictamen 34/03, del 27/05/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dictamen 41/03, del 08/07/2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dictamen 34/04, del 21/05/2004. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Dictamen 70/04, del 22/11/2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 86/06; del 18/12/2006. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 65/07; del 26/09/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 2/08; Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 13/09; Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 31/10; del 06/06/2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Dictamen 59/11; del 28/09/2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Consultas vinculantes:

Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 4/07, del 29/01/2007. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 74/10, del 24/08/2010. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 57/11, del 28/09/2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 58/11, del 29/09/2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 10/12, del 02/03/2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Otros pronunciamientos:

Consulta 960222, del 22/02/1996. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Actuación 949/11 (DI ATEC), en *Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social*, N° 177, Noviembre de 2012.

Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA:

Acta del 21/11/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Acta del 13/10/2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires

Informe Técnico 051-11. Disponible en Base de Datos *Centro de documentación jurídica* [en línea] www.arba.gov.ar

Tribunal Fiscal de la Nación

Fallos de la Sala A:

“Banco Extrader S.A. (hoy su quiebra) s. recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado, fallo del 23 de Octubre de 1997. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Productos Químicos CIBA S.A.”, fallo del 9 de Febrero de 1972. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Tecnopel S.A. s. apelación - I.V.A.”, fallo del 6 de Diciembre de 1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Toyota Argentina S.A. (Expte. N° 26.860-1)”, fallo del 28 de Abril de 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Uniquim S.A.”, fallo del 15 de Marzo de 2002. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Fallos de la Sala B:

“Taylor y C.I.A. S.R.L.”, fallo del 3 de Marzo de 2005. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Fallos de la Sala C:

“Codipa S.A.”, fallo del 12 de Septiembre de 2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Compañía Ericsson S.A.C.I.”, fallo del 15 de Agosto de 2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Euroamérica S.A.”, fallo del 24 de Noviembre de 2009. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Ferioli, Jorge O.”, fallo del 19 de Agosto de 2005. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“La Industrial Paraguaya Argentina S.A. s. recurso de apelación –Impuesto a los Réditos–”, fallo del 11 de Marzo de 1980. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Parque Jardín S.R.L s. apelación - Impuesto a Valor Agregado”, fallo del 6 de Agosto de 1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Turner International Argentina”, fallo del 25 de Marzo de 2008. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Unión Pak Sociedad Anónima”, fallo del 6 de Julio de 2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Fallos de la Sala D:

“Aventis Pharma S.A.”, fallo del 26 de Febrero de 2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

11a Nominación:

“Philips Argentina S.A.”, fallo del 28 de Julio de 1977. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Fallos plenarios:

“Curtiembre Fontela y Cía. S. A.”, fallo del 20 de Septiembre de 2000. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires

“Aeropuertos Argentina 2000 S.A.”, fallo del 27 de Marzo de 2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Comisión Arbitral del Convenio Multilateral

Resolución 01/1985. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comarb>

Resolución 15/2009. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comarb>

Comisión Plenaria del Convenio Multilateral

Resolución 02/1985. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 04/1997. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 01/1999. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 10/2006. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 11/2006. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 04/2008. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 12/2011. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 21/2011. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 05/2012. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

Resolución 08/2013. Disponible en base de datos [en línea]
<http://www.comarb.gov.ar/comarb/resoluciones/?tipo=comple>

4. JURISPRUDENCIA JUDICIAL

Corte Suprema de Justicia de la Nación

“Aceitera General Deheza SA (TF 22.313-A) c. DGA”, fallo del 24 de Mayo del 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Aerolíneas Argentinas. Soc. del Estado c. Provincia de Buenos Aires”, fallo del 13 de Noviembre de 1986. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Alba y otros”, fallo del 23 de Febrero de 1995. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Asociación Gremial de Profesionales del Turf (TF 15.916-I) c. DGI”, fallo del 27 de Septiembre de 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Bildown SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario”, fallo del 27 de Diciembre del 2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

“Bovril, Argentina S. A. c. Provincia de Entre Ríos”, fallo del 30 de Marzo de 1978. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/ acción meramente declarativa - medida cautelar”, fallo del 26 de Septiembre de 2006. Disponible en Base de Datos *Base de Sumarios de 1863 a la fecha* [en línea] www.csjn.gob.ar.

“Comité Federal de Radiodifusión c/Provincia del Neuquén s/ inconstitucionalidad - radiodifusión”, fallo del 20 de Julio de 1996. Disponible en Base de Datos *Base de Sumarios de 1863 a la fecha* [en línea] www.csjn.gob.ar.

“Dinel S.A. c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”, fallo del 7 de Abril de 1992. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur S.A.) c. Buenos Aires, Provincia de s. acción declarativa”, fallo del 26 de Octubre de 1999. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“GRAFA S.A. c. Fisco Nacional -D.G.I.- s. repetición”, fallo del 17 de Marzo de 1998. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Harengus S.A. c. Provincia de Santa Cruz”, fallo del 19 de Abril de 1994. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Heredia M. y Cía. S.R.L. c. Provincia de Santa Fe”, fallo del 13 de Noviembre de 1963. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Hermitage S.A. c. Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos- Título 5 - ley 25.063”, fallo del 15 de Junio de 2010. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Hidroeléctrica El Chocón S.A. c. Provincia de Buenos Aires”, fallo del 1 de Julio de 1997. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Hoechst A. G. c. Dirección Gral. Impositiva”, fallo del 28 de Abril de 1998. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Kellogg Co. Argentina, S. A.”, fallo del 26 de Febrero de 1985. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“López López, Luis y otro c. Provincia de Santiago del Estero”, fallo del 15 de Octubre de 1991.

“Madoni y Moretti S.C.A.”, fallo del 19 de Diciembre de 1986. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro s/Acción declarativa”, fallo del 15 de Junio de 2012. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“SA Indunor CIFlyF c/Provincia del Chaco”, fallo del 13 de Septiembre de 1973. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén”, fallo del 15 de Abril de 2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Vila, Luis y Justo y otros c. Provincia de Córdoba”, fallo del 23 de Agosto de 1937. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal

Fallos de la Sala III:

“Ferioli, Jorge Oscar (TF 21401-I) c. DGI”, fallo del 24 de Agosto de 2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Toyota Argentina SA (TF 26860-I) s/DGI”, fallo del 8 de Noviembre de 2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Fallos de la Sala V:

“Algora Comercial e Industrial S.C.A. c. Dirección General Impositiva”, fallo del 10 de Marzo de 1997. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

“Curtiembre Fontela y Cía. SACI”, fallo del 12 de Mayo de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

“Senipex S.A. c. GCBA”, fallo del 15 de Abril de 2009. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

5. OTRAS OBRAS

Obras de doctrina

ALEGRE, Fernando G., OLALLA DE LABRA, Andrés y CHICOLINO, Ricardo M.; *Convenio Multilateral: Convenio sujeto o Convenio actividad*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX, Diciembre de 2009. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

ALIOTTA, Sabrina; *Exportación e importación de servicios en el IVA*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX, Julio de 2009. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

ALMADA, Lorena; *El Convenio Multilateral y los problemas interpretativos que acarrea su aplicación: Convenio sujeto vs. Convenio actividad* en Impuestos 2011-5. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

ALMADA, Lorena; *Las exportaciones y el impuesto sobre los ingresos brutos, a la luz de la ley 23.548 (segunda parte)*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 26/04/2013. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

ALMADA, Lorena; MATICH, Cecilia; *La exportación de servicios: su tratamiento en el impuesto al valor agregado*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 08/05/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

ALMADA, Lorena; MATICH, Cecilia y MAS VARELA, Sergio; *Adicionales de los*

impuestos inmobiliario urbano y a los automotores: ley 13.648, de la provincia de Buenos Aires: ¿son análogos a los impuestos nacionales coparticipables?; en Periódico Económico Tributario (PET) del 01/07/2007. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

ALTHABE, Enrique Mario y SANELLI, Alejandra P.; *El convenio multilateral: análisis teórico y aplicación práctica*. 2ª edición actualizada – Buenos Aires; La Ley, 2007.

BALBO, Elvira Hebe; *Las "otras obligaciones" emergentes de la coparticipación: un abordaje de su ineludible revisión*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 30/09/2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

BAISTROCCHI, Eduardo (Director); *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*; 1ª Ed. – Buenos Aires; Lexis Nexis Argentina, 2008.

BULIT GOÑI, Enrique; *Convenio Multilateral*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992.

BULIT GOÑI, Enrique G.; *El comercio exterior y el impuesto sobre los ingresos brutos*; en *Práctica Profesional* 15/06/2006. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

BULIT GOÑI, Enrique G.; *Impuesto sobre los ingresos brutos*. Segunda edición, actualizada y ampliada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997.

CARBALLUDE, Gisela y JANUSZEWSKI, Karina; *Propuestas de cambio sobre algunas cuestiones sustanciales en el convenio multilateral vigente*; en *Práctica Profesional*, 138, Marzo de 2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

CASAL Alejandro; KONIG Patricia y RODRIGUEZ SPUCH, Ignacio; *Recupero de IVA de Exportación*; en MARCHEVSKY, Rubén Alberto; *Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2006.

COGORNO, Juan P.; *La matriz tributaria municipal. El límite provincial a la potestad municipal*; en *Impuestos 2009-13*. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

D'AGOSTINO, Hernán M.; *Reforma tributaria y pago a cuenta*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XIX*, Febrero de 1999. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

DAMARCO, Jorge Héctor; *La sustitución tributaria en la Ley 11.683. Sustitución de sujetos pasivos y sustitución de obligaciones*. Revista de Tributación N° 18. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2010.

DÍAZ, Vicente Oscar; *Impuesto de Sellos*. 2ª Ed. – Buenos Aires; Errepar, 2004.

DÍAZ, Vicente O.; *La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el impuesto al valor agregado*; en *Impuestos 1991-A*, p. 19. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

DISKENSTEIN, Manuel; *Los precios de transferencia en los convenios para evitar la doble imposición*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010.

DUBOIS, Fernando; *Impuesto al valor agregado. La exportación de servicios. "Utilización económica" y "aplicación"*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XV*, Marzo de 1995. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

ECHEVERRIA, Fabián; *El sustento territorial de la imposición indirecta en la prestación de servicios internacionales*; en Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 01/07/2005, p. 1459. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

EGUEZ, Hermandina; *Análisis crítico del régimen general del Convenio Multilateral*; en Práctica Profesional 2011-139. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

EGUIA, José Luis; *Precios de transferencia en prestaciones de servicios*; en GOLDEMBERG, Cecilia; *Manual de precios de transferencia en Argentina*; 1ª ed. – Buenos Aires; La Ley, 2007.

EGUIA, José L.; *Precios de transferencia y prestaciones de servicios. Nuevos desafíos*; en Práctica Profesional 15/06/2006. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

ESTIVILL, Sergio; *Establecimiento permanente. Características y análisis comparativo*; en Impuestos 2003-B, p. 1861. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

FARINA, Juan M.; *Contratos comerciales modernos*; 2da. ed. actualizada y ampliada; Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1999.

FENOCHIETTO, Ricardo; *La exportación de servicios: el tratamiento en el I.V.A. de las prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se realiza en el exterior*; en Impuestos 2005-A, p. 515. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

FERREYRA, Ana L.; *Relaciones entre establecimiento permanente y casa matriz en la legislación argentina*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXXIV, Enero de 2013. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

GARCIA COZZI, José M.; *Precios de transferencia*; en BERTAZZA, Humberto y otros; *Reforma Tributaria del '99. Análisis crítico de la ley 25063*. Buenos Aires, Errepar, 1999.

GEBHARDT, Jorge; *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2009.

GARRIDO, Fortunato Roque y ZAGO, Jorge Alberto; *Contratos Civiles y Comerciales. Parte General*. 1ª edición, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995.

GIANOTTI, Germán L.; *Sobre la analogía en la ley 23.548: a propósito de un fallo del Tribunal Superior de Justicia de Córdoba en la causa "Laboratorios Raffo S.A."*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 14/03/2011. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

GOLDEMBERG, Cecilia; *Manual de precios de transferencia en Argentina*; 1ª ed. – Buenos Aires; La Ley, 2007.

GOMEZ, Ana M; *La localización de los servicios internacionales en el impuesto al valor agregado. Tratamiento de las exportaciones de servicios*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIX, Junio de 2008. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

GOMEZ MARTIN, Marcos; RODRIGUEZ ALVAREZ, Mariana y DINITZ, Ingrid; *Proteccionismo fiscal provincial, dilema del prisionero y función armonizadora de la Constitución Nacional*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV, Enero de 2013.

Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

GOTLIB, Gabriel y VAQUERO Fernando M.; *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*; 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley; 2005.

GRAÑA, Martín; *Tratamiento en precios de transferencia de los servicios intragrupo*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXVI*, Febrero de 2005. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

GUILIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila; *Impuesto a las Ganancias. Análisis de doctrina y jurisprudencia*. 4ª Ed. – Buenos Aires; Lexis Nexis Argentina, 2007.

JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*; Segunda Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.

HALLADJIAN, César; *La deducción de tributos en el impuesto a las ganancias*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX*, Mayo de 1999. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

IENTILE, Verónica M.; *Tipos Societarios (última parte)*; en *Impuestos 2003-A*, p. 1426. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

KAPLAN, Hugo E.; *Las nuevas interpretaciones reglamentarias en el IVA*; en *Anales – Período Agosto 1996 – Julio 1998*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

KARSCHERBOIM, Rubén; *Establecimiento estable. Hacia una definición en el plano tributario*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XX*, Septiembre de 1999. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

KOSS, Ricardo H.; *Bienes inmateriales: su tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos y en el convenio multilateral*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXVIII*, Enero de 2007. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

KOSS, Ricardo H.; *Convenio Multilateral. Novedades sobre la controversia “Convenio sujeto vs. Convenio actividad”*; en *Doctrina Tributaria Errepar*, Febrero de 2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

KOSS, Ricardo H.; *Convenio sujeto vs. convenio actividad*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXXII*, Abril de 2011. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

KOSS, Ricardo H.; *Las exenciones a las exportaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Ciudad de Buenos Aires*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV*, Julio de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

LEVENE, César; *El contrato de gerenciamiento. Consecuencias impositivas. Asistencia técnica. Establecimiento permanente*; en *Impuestos 2001-B*, p. 2213. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

LOPEZ, SANSON, Pedro S.; *Precios de Transferencia en la Legislación Argentina con mención a los Bienes Inmateriales y los Servicios*; en *Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 01/01/2003*, p. 445. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

LOBERA, Elizabeth; *Consultas de orientación profesional. Impuesto sobre los débitos y créditos en las transacciones financieras. Exenciones. Operaciones de exportación*. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

LORENZO, Armando, BECHARA, Fabián, CAVALLI, César; *En busca de pautas para delimitar la utilización económica de servicios frente al Impuesto al Valor Agregado*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV, Octubre de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

LORENZO, Armando; EDELSTEIN, Andrés y CALCAGNO, Gabriel; *Rentas de fuente extranjera en empresas argentinas*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXI, Noviembre de 2000. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

LORENZO, Armando, EDELSTEIN, Andrés, CALCAGNO, Gabriel; *Tratamiento de la exportación de servicios frente al IVA*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XVII, Marzo de 1997. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

MACON, Jorge; *Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 30/06/2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

MARANIELLO, Patricio Alejandro; *Alcances del veto parcial del Poder Ejecutivo en el tributo a la medicina prepaga - Los efectos "Erga omnes" en las sentencias de las Asociaciones de Consumidores y Usuarios*; en LA LEY 1999-C, 190-Derecho Constitucional - Doctrinas Esenciales Tomo I, 1099. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

MARCHEVSKY, Rubén Alberto; *Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral*; 1ª ed. – Buenos Aires; Errepar, 2006.

MESSINEO, Alejandro E.; *Directivas OCDE y normativas nacionales en precios de transferencia*; en Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) 01/01/2003, p. 339. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

MIANI, Gastón Armando y DO NIZZA, Ana Inés; *El contribuyente no tiene la obligación de fiscalizar a su proveedor: importante fallo del Alto Tribunal*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 13/03/2012. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

NUÑEZ, Adriana S.; *Renta mundial y los efectos colaterales de su implementación*. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACION FISCAL –IBFD– PAISES BAJOS; *Los precios de transferencia en el inicio del Siglo XXI*; Boletín AFIP N° 31, 1 de Febrero de 2000. Disponible en Base de Datos *Biblioteca Electrónica – AFIP*.

OLIVERO, Graciela y REYES, Carlos F.; *Precios de transferencia. Tratamiento de los Servicios Intragrupo*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010.

RAJMILOVICH, Darío Marcelo; *Convenios para evitar la doble imposición*. 1ª Ed. – Buenos Aires; Errepar, 2011.

RAJMILOVICH, Darío Marcelo; *La Renta Mundial en el Impuesto a las Ganancias*. La Ley, 2001.

RAJMILOVICH, Darío; *Manual del Impuesto a las Ganancias*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2006.

RAJMILOVICH, Darío M.; *Política fiscal para el impuesto a las ganancias bajo la coyuntura global actual. El caso de los servicios intragrupo y de los regímenes de transparencia fiscal internacional*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXX, Junio de

2009. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo; *El impuesto a las ganancias*. Tercera edición, revisada y ampliada. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000.

RAMOGNINO, Rafael; *Las exportaciones de servicios ante el IVA: desde la circular 1288 hasta el dictamen 34/03*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 28/10/2003. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

REIG, Enrique J.; *Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Décima edición; Ediciones Macchi, 2001.

RICHARD, Hugo Efraín y MUIÑO, Orlando Manuel; *Derecho Societario*; 3ra reimpresión. Buenos Aires. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2000.

ROBLEDO, Andrés y VAQUERO, Fernando; *Ajustes por Precios de Transferencia*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010.

ROTELA, Horacio; *Tratamiento impositivo de los "servicios compartidos"*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV, Enero de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

SARMIENTO, Graciela F.; *Convenios de doble imposición firmados por Argentina. Su relación con la legislación tributaria interna en materia de empresas vinculadas. Precios de transferencia*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXVII, Diciembre de 2006. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

SARMIENTO, Graciela F.; *El concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento interno de la República Argentina y en los convenios de doble imposición firmados por el país, en comparación con el modelo OCDE*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXV, Octubre de 2004. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Exportación de servicios en el IVA: lugar de utilización. Agentes y representantes. Tareas auxiliares, preparatorias o principales*; en Periódico Económico Tributario (PET) del 29/03/2004. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Impuesto al valor agregado. Servicios internacionales. Importación y exportación. Lugar de utilización*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXI, Mayo de 2000. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios en el IVA. Criterio de utilización de servicios internacionales*; en Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIV, Diciembre de 2003. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

SCHWARTZMAN, Daniel M.; *Servicios internacionales en el IVA*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009.

SCALZOTTO, Ricardo O.; *Exportación de servicios: operaciones realizadas a través de representantes en el país de sujetos radicados en el exterior*; en Revista de Tributación N° 16. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2009.

SOLER, Osvaldo Héctor; *El Impuesto de Sellos en todas las jurisdicciones de la República Argentina*. 2ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2011.

STERNBERG, Alfredo R.; *El tratamiento de las exportaciones en el sistema tributario interno. Incentivos, exenciones y devoluciones*; en *Práctica Profesional* 01/10/2004, 4. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

TRAPE VILADOMAT, Montserrat; *El Foro sobre Precios de Transferencia en la Unión Europea*; en *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*; N° 825; Septiembre-Octubre 2005.

VENERI, Fernando R.; *Aspecto espacial en el iva en las prestaciones de servicios internacionales*; en *Impuestos* 1994-B, p. 1855. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

VERSTRAETEN, Axel A.; *Los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE como medio de interpretación*; en GARCIA, Fernando; *Convenios para evitar la doble imposición internacional*. 1ª Ed. – Buenos Aires; La Ley, 2010.

VILLEGAS, Carlos Gilberto; *Sociedades Comerciales. Tomo I. De las Sociedades en General*. Rubinzal-Culzoni Editores. Julio de 1997.

VIVES, María L.; *Impuesto a las ganancias en los negocios internacionales*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)* XIX, Octubre de 1998. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

VOLMAN, Mario; *Tratamiento del IVA en operaciones transfronterizas: intangibles y servicios internacionales*; en *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)* XXXIII, Julio de 2012. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

ZUNINO, Jorge Osvaldo; *Régimen de Sociedades Comerciales*. Revisado, ordenado y comentado; 15ª edición actualizada y ampliada, 1ª reimpresión. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. Buenos Aires, 1997.

Documentación Técnica

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL; *XXVIII Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 1998, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *XL Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 2010, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *XLIII Jornadas Tributarias*; Mar del Plata, Noviembre de 2013, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *La Ley Online Checkpoint*.

COMISION ECONOMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL); *La inversión extranjera directa en América latina y el Caribe*. Informe correspondiente a 2008. CEPAL, Naciones Unidas, Santiago de Chile, Junio de 2009.

COMISION EUROPEA; *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa el trabajo del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre abril de 2009 y junio de 2010 y propuestas conexas: I. Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido y II. Enfoques potenciales de los casos triangulares exteriores a la UE*;

Bruselas, 25 de Enero de 2011 [en línea] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0016:FIN:ES:PDF>

COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF); *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Versión abreviada, 22 de Julio de 2010.

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES; *Quinto simposio sobre legislación tributaria argentina*; Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Marzo de 2003, Comisión 2. Disponible en Base de Datos *Errepar On Line (EOL)*.

JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS, GABINETE FISCAL, COMISION DE IMPUESTOS INDIRECTOS; *Objeto y territorialidad del impuesto al valor agregado*. Informe elaborado para las Primeras Jornadas del Gabinete Fiscal "Como construir un camino hacia un sistema tributario moderno y en consenso", realizadas el 7, 8 y 9 /5/03 en el C.P.C.E.C.A.B.A. En Anales – Período Agosto 2002 – Julio 2004. Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*; 22 July 2010; OECD, 2010.

SUBSECRETARIA DE PLANIFICACION ECONOMICA, SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO; *Serie Fichas Provinciales* [en línea] http://www.mecon.gov.ar/peconomica/basehome/fichas_provinciales.htm

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT; *World Investment Report 2004. The Shift Toward Services*. United Nations. New York and Geneva, 2004.

UNITED NATIONS, DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS; *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*; United Nations, New York, 2011.

Otras publicaciones

A.T. KEARNEY, INC.; *Offshoring Opportunities Amid Economic Turbulence. The A.T. Kearney Global Services Location Index™, 2011* [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/Offshoring_Opportunities_Amid_Economic_Turbulence-GSLI_2011.pdf

A.T. KEARNEY, INC.; *The Shifting Geography of Offshoring. The 2009 A.T. Kearney Global Services Location Index™*, [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/Global_Services_Location_Index_2009.pdf

A.T. KEARNEY, INC.; *Offshoring for Long Term Advantage. The 2007 A.T. Kearney Global Services Location Index™*, [en línea] http://www.atkearney.com/images/global/pdf/GSLI_2007.pdf

BARDHAN, Ashok D. y KROLL, Cynthia; *The New Wave of Outsourcing*. Research Report. Fisher Center for Real State and Urban Economics, University of California, Berkeley, Otoño de 2003.

DEL BONO, Andrea y HENRY Laura; *Tercerización de servicios en la Argentina:*

empleo y gestión de RRHH en los call centers. Estudio realizado en el marco de una consultoría realizada entre agosto y diciembre de 2008 para el Proyecto “Sistema de información para la evaluación y el monitoreo del empleo, el trabajo y la inclusión social”, PNUD ARG/04/043, del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social (MTEySS).

DELOITTE DEVELOPMENT LLC; *2011 Global Shared Services Survey Results*. Marzo de 2011 [en línea] http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/IMOs/Shared%20Services/us_sdt_2011GlobalSharedServicesSurveyExecutiveSummary.pdf

DELOITTE DEVELOPMENT LLC; *2011 Resultados del Estudio de Servicios Compartidos en Latinoamérica (LATAM)*. Agosto de 2011 [en línea] http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CostaRica/Local%20Assets/Documents/Industrias/CSC/111116-%28es%29_Resultados_Encuesta_Servicios_Compartidos_Latam_2011.pdf

DOSSANI, Rafiq y KENNEY Martin; *Went for Cost, Stayed for Quality?: Moving the Back Office to India*. Asian-Pacific Research Center, Stanford University, Noviembre de 2003.

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL, LTD; *Cost Contribution Agreements. A Global, OECD and Country Review*; 2003 [en línea] http://www2.eycom.ch/publications/items/200304_cca/en.pdf

ERNST & YOUNG TERCO; *Doing business in Brazil* [en línea] [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing_business_in_Brazil_2011/\\$FILE/Doing%20Business%20in%20Brazil%202011.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing_business_in_Brazil_2011/$FILE/Doing%20Business%20in%20Brazil%202011.pdf)

GHIDINI, Matías; *Oportunidades sin fin para contadores*; La Nación, 14 de Febrero de 2010 [en línea] <http://www.lanacion.com.ar/1232663-oportunidades-sin-fin-para-contadores>.

GOSPEL, Howard y SAKO, Mari; *The unbundling of corporate functions: the evolution of shared services and outsourcing in human resource management*. Industrial and Corporate Change, Oxford University Press, Marzo de 2010.

KPMG HOLDING LTD, UNIVERSITY OF ST. GALLEN; *Managing Performance Through Shared Services Centers*; white paper, 2007 [en línea] http://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/KPMG/pub_20070101_Whitepaper_Managing-Performance_SharedService_GzD_EN.pdf

LOPEZ, Andrés; RAMOS, Daniela y TORRE, Iván; *Las exportaciones de servicios de América Latina y su integración en las cadenas globales de valor*. Documento de proyecto. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Marzo de 2009.

MARTINEZ, Jorge Mario; PADILLA, Ramón y SCHATAN, Claudia; *Comercio internacional: de bienes a servicios. Los casos de Costa Rica y México*. Serie: Estudios y Perspectivas, Número: 97. Unidad de Comercio Internacional e Industria, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. México, D.F., Marzo de 2008.

NOVOA, Cecilia; *Un nuevo jugador se mete de lleno en la pelea por el talento y recluta cada vez más profesionales*; iProfesional.com, 11 de Agosto de 2011 [en línea] <http://management.iprofesional.com/notas/120276-Un-nuevo-jugador-se-mete-de->

lleno-en-la-pelea-por-el-talento-y-recluta-cada-vez-ms-profesionales.

PIÑA, Joaquín; *La deslocalización de funciones no esenciales en las empresas: Oportunidades para exportar servicios. El caso de Chile*. Serie: Comercio Internacional, Número: 52. División de Comercio Internacional e Integración, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Septiembre de 2005.

PRICEWATERHOUSECOOPERS Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft; *Shared service centres - 'the 2nd generation'*. Mayo de 2011 [en línea]
http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_adv/pwc_ssc_global_survey_2011.pdf

VENTURA-DIAS, Vivianne; ACOSTA, María José; LIMA DURAN, José Elías; KUWAYAMA, Mikio y MATTOS, José Carlos; *Globalización y servicios: cambios estructurales en el comercio internacional*. Serie: Comercio Internacional, Número: 46. División de Comercio Internacional e Integración, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas. Santiago de Chile, Diciembre de 2009.