República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-47038689-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Abril de 2023

Referencia: Alpla Avellaneda SA. Transferencia de Teconologia. Inscripción INPI

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 35.291-I caratulado: “**ALPLA AVELLANEDA SA.** s/ recurso de apelación”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 223/247 se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 25/7/2011 por la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, por los ejercicios fiscales 2005 a 2007, con más intereses resarcitorios y se le aplicó una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11683 (períodos 2006 y 2007).-

Comienza su escrito señalando que el acto recurrido deviene nulo por ausencia de causa y motivación. En punto a ello, explica que además de contener una incorrecta interpretación del derecho y falencias en la apreciación de los hechos, posee una serie de vicios que determinan su invalidez.

Explica las razones por las que entiende que el ajuste no procede. En ese sentido, enfatiza en dos cuestiones: la inteligencia de la Ley de Transferencia de Tecnología en su vinculación con la del Impuesto a las Ganancias y la aplicación del Convenio de Doble Imposición celebrado con Austria. Por dichas cuestiones, entiende que el Fisco cae en un rigorismo excesivo, careciendo de lógica en el contexto de la ley 22426.

Considera una violación del principio de legalidad al otorgársele fuerza normativa a la Nota Externa N° 1/2002 extensivo a la Resolución (INPI) N° 328/2005.

Manifiesta que el contrato objetado de cesión de uso de licencias, celebrado con su controlante austríaca, es simplemente una prórroga del acuerdo que rigió entre el 2003 y 2005, por lo que considera encontrarse satisfecha la necesidad de registración previa ante el INPI con la primera presentación hecha ante dicho instituto.

Entiende que estando vigente durante el período cuestionado el Convenio para evitar la Doble Imposición firmado con Austria, por la aplicación de la cláusula de “no discriminación”, no se puede imponer a los estados contratantes restricciones en la deducción de gastos basándose en exigencias que exceden a las que imponen a

aquellas operaciones realizadas entre dos residentes de uno de los estados contratantes.

Sostiene que el Memorando de la Dirección General de Impuestos N° 396/2008 no le resulta aplicable porque considera que no es una “norma jurídica” así como tampoco es “pública”, pero que además fue emitida en el año 2008 modificando anteriores interpretaciones del mismo organismo cuyo sentido era coincidente con el suyo. Añade que los fundamentos expuestos por dicha Dirección son de relativo peso por cuanto parte de ciertos párrafos de los Comentarios al Modelo OCDE que solo hablan de exigencias formales, no de limitaciones a la deducción con base en dichas exigencias.

En subsidio, plantea la existencia de errores en la liquidación del período 2006 que impiden la deducción de las regalías de 2005, pese a que el Fisco reconoce que son deducibles.

Asimismo, cuestiona la impugnación de determinadas retenciones. También solicita se compense de oficio la supuesta deuda del año 2006 con el saldo a favor que se generaría en el ejercicio 2007 con motivo de la admisión de la tesis fiscal.

Por último se agravia de la multa aplicada invocando la figura del error excusable. En ese sentido, expone los motivos por los cuales entiende la aplicación de aquélla. Solicita la eximición de los intereses.

Ofrece prueba, cita doctrina y jurisprudencia en su favor. Hace reserva de la cuestión federal.

II. Que a fojas 262/281 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 287 se abre la presente causa a prueba. A fojas 349 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala “A”. A fojas 550 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho 567/568 el Fisco Nacional y a fojas 570/573 la actora.

A fojas 576 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que corresponde en primer lugar referirse sobre el planteo de nulidad planteada por la recurrente.

En tal sentido, cabe recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad.

Sentado lo expuesto, es dable señalar que el procedimiento seguido por el organismo fiscal que culminó con la resolución que ante esta instancia se apela no merece reprobación, cumpliendo con todos los requisitos

legalmente previstos, debiéndose señalar que los agravios esbozados deberán analizarse al resolver las cuestiones de fondo pero no afectan la validez de los actos apelados.

Por su parte, de la lectura de la resolucion en crisis se desprende que el organismo fiscal analizó los argumentos expuestos por la empresa actora en la instancia administrativa, circunstancia que evidencia el correcto accionar del organismo fiscal para arribar a las determinaciones de oficio aquí cuestionadas.

En razón de lo expuesto, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad esbozado por la recurrente

V. Que el tema a resolver se refiere al cuestionamiento efectuado por el organismo fiscal a la deducción de las regalías, con fundamento en el art. 9° de la ley N° 22246 (recientemente derogado por la ley 27.430) de Transferencia de Tecnología. Dicho artículo impide la deducción en la medida que no se hubiera cumplido con la registración del contrato ante el INPI. En el caso, toda vez que el trámite fue iniciado en febrero de 2007, el organismo fiscal rechazó su deducción en el año 2006.

Por su parte, la recurrente sostiene que una recta inteligencia de aquella norma junto a las disposiciones particulares de la ley de Impuesto a las Ganancias, se arriba a una solución distinta. Más aún, considera esencial los agravios referidos a la aplicación del Convenio de Doble Imposición con Austria y en particular por la cláusula de “no discriminación”.

VI. Que en uso de las facultades el organismo fiscal procedió a la verificación fiscal de la firma frente al impuesto a las ganancias, periodos 2005, 2006 y 2007 y al impuesto al valor agregado, períodos enero de 2005 a diciembre de 2007, ambos inclusive. La actividad desarrollada por aquélla es la de fabricación y comercialización de envases de plástico (PET).

Cabe destacar que en lo que refiere al ajuste en el impuesto al valor agregado, el mismo ha sido consentido por la recurrente, tal como surge de las presentes actuaciones.

La principal accionista de la firma es una empresa de origen austríaco denominada “Alpla Werke Beteiligunsgesellschat m.b.H”, que se encuentra vinculada al Grupo Alpla Werke motivo por el que obtiene licencias para elaborar sus productos, aprovechando la tecnología desarrollada por su controlante y la importancia comercial que sus marcas poseen en el ramo. Al respecto, cabe mencionar que la recurrente suscribió un contrato de transferencia de tecnología con su controlante, Alpla Werke con vigencia desde el 1/01/2003 al 31/12/2005 habiendo emitido el INPI al momento de su presentación ante el organismo fiscal el Certificado N° 117 de inscripción.

Al momento del vencimiento de aquél, las partes signaron uno nuevo con vigencia desde el 1/1/2006 al 31/12/2008, dicho instrumento fue presentado en el INPI para su inscripción el 2/2/2007.

Ante esta situación, el ente fiscal sostiene que teniendo en cuenta que el contrato tiene vigencia desde el 1/1/2006 hasta el 31/12/2008 y fue presentado para su registración ante el INPI el 2/2/2007, los pagos por regalías realizados entre 1/2006 a 2/2007 no pueden ser deducidos por la sociedad como gasto impositivo.

En definitiva, la postura del organismo fiscal es que la mencionada falta de inscripción del contrato inhabilita la deducción de los importes pagados como gasto para el sujeto pagador del beneficiario, con fundamento en el mencionado artículo 9°.-

VII. Que tal como está planteada la cuestión, resulta análoga a la resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la

Nación en la causa “Pirelli Neumáticos SAIC (TF 24.943-I) y otro c/ DGI y otro s/ recurso directo a cámara”, en sentencia del 9 de mayo de 2017, en la que se sostuvo, en lo que aquí interesa, que “*... tal como surge del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, mientras el apartado 2° del art. 12 del Convenio prevé en forma expresa el cumplimiento del requisito de aprobación del contrato que da lugar al pago de regalías, por parte de la autoridad competente de la República Argentina con sujeción a las disposiciones de la ley de transferencia de tecnología -con la finalidad de que resulte viable la limitación de la tasa del gravamen fijada sobre tales conceptos-, en cambio, el apartado 3º del art. 25 del Convenio carece de una restricción similar para la deducción de tales erogaciones resultando de aplicación al caso el claro principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros)”*.

“*... en tales condiciones, resulta inadmisible la pretensión del Fisco Nacional de extender la restricción del apartado 2º del art. 12 del Convenio más allá de su letra, toda vez que ello implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Fallos: 277:25; 300:700)”*.

“... en consecuencia, resulta correcta la conclusión del a quo en cuanto, sobre la base del Convenio suscripto entre la República Argentina y la República de Italia para evitar la doble imposición y de su Protocolo Anexo suscriptos en Roma el 15 de noviembre de 1979, aprobados por la ley 22.747, juzgó que el pago de las prestaciones a favor del proveedor domiciliado en el exterior (Italia) pueden ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor domiciliado en el país sin necesidad de la aprobación o presentación de los actos jurídicos a que se refiere la ley de transferencia de tecnología (arg. arts. 1º, 2º, 3º y 9º de la ley 22.426), toda vez que la regla del art. 25 no deja margen de duda al respecto. Y en virtud de lo establecido en dicha cláusula, resulta inobjetable lo aseverado por la alzada en el sentido de que las disposiciones de la ley 22.426 no resultan de aplicación cuando el proveedor tiene domicilio en el país (arg. arts. 1º y 9º) y que la ley de impuesto a las ganancias tampoco contempla una restricción similar a los efectos de la deducción de tales conceptos respecto de los sujetos de la tercera categoría residentes en el país (t.o. en 1997 y modif., arts. 81, 82, 87, 88)”.

“Que en razón de lo expuesto resulta claro que la actora no halla impedimento alguno para considerar que las regalías abonadas a Pirelli Pneumatici SPA de Italia son deducibles en las mismas condiciones que si hubieren sido pagadas a un residente de la República Argentina, máxime cuando no se encuentra discutida en autos la demostración de las prestaciones convenidas (confr. resol. 12/04, fs. 85 -5 ° párr.-), ni que los gastos han sido efectuados por la actora para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley del tributo”.

De las conclusiones adoptadas por el Máximo Tribunal se puede inferir que resultan plenamente aplicables a la presente controversia. En efecto, según surge del art. 24 del Convenio de Doble Imposición celebrado con Austria que fuera aprobado por la ley 22589, los intereses, regalías y otros gastos que un residente de uno de los estados contratantes (Argentina) abonen a un residente del otro estado contratante (Austria), resultan deducibles en el primer país, en iguales condiciones que las exigidas para operaciones realizadas entre sujetos del estado en el que reside quien pretende la deducción. Por ello, no encontrándose en discusión la efectiva existencia de las prestaciones referidas a la transferencia de tecnología, ni los pagos efectuados en virtud de las mismas, corresponde revocar la resolución apelada, con costas.

VIII. Que por la forma en que se resuelve, resulta inoficioso pronunciarse respecto de las restantes cuestiones.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada en autos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 – tercer párrafo- del RPTFN por encontrarse vacante la vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.24 16:24:21 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.26 14:25:51 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.26 14:25:52 -03:00