

# ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

## TRABAJO INTEGRADOR FINAL

El precedente “Italtel SpA Sucursal  
Argentina”  
Deducción de gastos incurridos en el exterior

AUTOR: Juan Guillermo Marconi

DIRECTORA: Claudia M. Cerchiara

La Plata, diciembre de 2018

## Tabla de contenidos:

- 1) Introducción.
- 2) Análisis normativo.
  - a) Requisitos para la deducibilidad general de gastos en el Impuesto a las Ganancias.
  - b) Requisitos para la deducibilidad de gastos incurridos en el extranjero.
  - c) Requisitos de deducibilidad en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Argentina e Italia.
- 3) Antecedentes jurisprudenciales nacionales previos al fallo “Italtel SpA Sucursal Argentina”.
- 4) El fallo “Italtel SpA Sucursal Argentina”.
  - a) Los hechos.
  - b) Las valoraciones de las partes.
  - c) La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.
- 5) Los gastos directos e indirectos y el principio de universalidad del pasivo en el impuesto a las ganancias.
  - a) Distinción entre gastos directos e indirectos.
  - b) El principio de universalidad del pasivo.
- 6) La atribución de gastos a un establecimiento permanente en los Convenios Para Evitar la Doble Imposición firmados por Argentina bajo el modelo OCDE.
- 7) El fallo “Italtel” desde la óptica del Reporte “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS) de la OCDE (Acción 10)
- 8) Conclusiones.
- 9) Referencias.
- 10) Anexo: Fallo “Italtel SpA Sucursal Argentina”.

## 1.- INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene por objeto el estudio del fallo “Italtel SpA Sucursal Argentina” de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, dictado con fecha 20/04/2015. Se trata del último precedente que se conoce de los únicos que analizan el tema de atribución de gastos a un establecimiento permanente, y de los pocos que aplican un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

En el fallo “Italtel SpA Sucursal Argentina”, el Tribunal Fiscal de la Nación fijó pautas para considerar deducibles los cargos que grupos económicos internacionales trasladan desde las casas matrices a sus filiales y sucursales en la Argentina. Además de analizarse la aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición con Italia, se exhibieron pautas para considerar deducibles los cargos asignados desde el exterior.

En los grupos económicos internacionales es una práctica habitual el "traslado" o la "asignación" de gastos por parte de la casa matriz a sus filiales y sucursales radicadas en los distintos países.

No obstante, el Fisco Nacional indaga la naturaleza de los cargos y requiere la correspondiente documentación de respaldo y demás antecedentes, para luego cuestionar muchas veces la deducibilidad de estas partidas por considerar que las mismas carecen de una justificada necesidad y vinculación con la actividad gravada del contribuyente argentino.

Se distinguen dos clases de cargos. Unos son los vinculados con precisas e identificadas prestaciones de servicios, desarrolladas por la casa matriz u otra sociedad vinculada, respecto de las cuales existen claras e inequívocas evidencias de su ejecución y de la necesidad del gasto; por ejemplo, las prestaciones específicas relacionadas con el giro habitual del negocio de la compañía local.

Pero otros, consisten en meras imputaciones de costos vinculadas a prestaciones de dirección y gastos generales de administración incurridos por la casa matriz. Ejemplo de estos últimos cargos son aquellos vinculados con las siguientes áreas de la empresa: presidencia, relaciones externas e

institucionales, recursos humanos, planificación estratégica, auditoría interna, administración y contabilidad, comercio exterior, entre otras.

La AFIP-DGI suele admitir la deducción de los primeros, siempre que pueda probarse que se trata de verdaderas prestaciones de servicios, necesarias para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas de la entidad argentina, y, por el contrario, impugna la deducción de los cargos generales que no posean una vinculación directa y, a su vez, cuya atribución no obedezca a una pauta razonable y objetiva.

En el presente trabajo se abordarán los temas mencionados tomando como eje central la sentencia citada, desarrollando los conceptos que suscitaron la controversia entre las partes del litigio.

## 2.- ANÁLISIS NORMATIVO.

- a) Requisitos para la deducibilidad general de gastos en el Impuesto a las Ganancias.

El artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) establece que “Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras”.

La norma repite ciertos conceptos expuestos en el artículo 17 de la LIG, que señala: “Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta

los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.

Se ha señalado que “Dicho artículo 80 define qué debe entenderse por la expresión comentada del artículo 17, o sea, ‘cuáles son los gastos cuya deducción admite esta ley: señala que lo son, aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma, los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que los origina’. De tal manera, se invierte la premisa resultante del artículo 17 en cuanto a que el gasto deducible tendría que estar expresamente admitido, pues se acepta la deducción de aquellos que respondan al concepto enunciado, esto es, los vinculados a la obtención de la renta gravada con la salvedad de las restricciones expresas contenidas en la ley. Por tanto, conforme al principio lógico contenido en el artículo 17, de correspondencia del gasto con la respectiva renta, pasa a ser general la deducción, y solo juega la remisión a otras disposiciones específicas de la ley en cuanto restrinjan o condicionen la deducción de determinados gastos”<sup>1</sup>.

De esta manera, la definición general de gastos deducibles señala que debe tratarse de aquellos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravadas o sus fuentes productoras, en contraposición a los gastos relacionados con actividades que generan beneficios no alcanzados por el impuesto.

- b) Requisitos para la deducibilidad de gastos incurridos en el extranjero.

La LIG también establece, en su artículo 87, inciso e), que se podrán deducir, con las limitaciones de dicha ley, “las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8, en cuanto sean justos y razonables”.

---

<sup>1</sup> Reig, E.; Gebhardt, J. y Malvitano, R.: “Impuesto a las ganancias” - 12ª ed. - ERREPAR - Bs. As. - 2010 - pág. 422.

En este sentido se ha señalado que “el primer requisito mencionado es una consecuencia de la regla general, solo son deducibles los gastos que se realicen para obtener ganancia gravada, mientras que la segunda es un límite que intenta relacionar su razonabilidad con las costumbres o prácticas comerciales habituales, dado que esas erogaciones realizadas en el exterior son para su beneficiario ganancias de fuente extranjera no sujetas al tributo argentino por lo cual podría facilitar la comisión de maniobras evasivas”<sup>2</sup>.

De esta manera, resulta que podrán deducirse los gastos incurridos en el exterior de las ganancias de fuente argentina, en tanto pueda demostrarse que son necesarios para obtener, mantener y conservar la ganancia gravable de fuente argentina. Lo expuesto es consecuencia no solo del artículo 87, inciso e), de la LIG, sino también de las normas generales sobre deducción de gastos ya comentadas (arts. 17 y 80, LIG).

A los fines de la deducibilidad de gastos incurridos en el exterior, la dificultad es mayor por tratarse, generalmente, de gastos por actividades desarrolladas fuera del país, que no importan para el beneficiario del exterior una generación de renta de fuente argentina. Dicho de otra manera, el ingreso que obtiene el beneficiario del exterior como consecuencia del gasto efectuado por el residente argentino no estaría sujeto a retención en la Argentina, ya que se trataría de una ganancia de fuente extranjera, a menos que se entienda que los servicios prestados por dicho beneficiario del exterior califican como asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado desde el exterior (conf. al art. 12, LIG).

Por su parte, el artículo 80.1 de la ley del impuesto dispone (agregado por la Ley 27.430, antes art. 116 del decreto reglamentario): “Los gastos realizados en la República Argentina se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina. Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 87 de la ley, los gastos realizados en el extranjero se presumen vinculados con ganancias de fuente extranjera. No obstante, podrá admitirse su deducción de

<sup>2</sup> Fernández, Luis O.: “Impuesto a las ganancias” - 2ª ed. - LL - Bs. As. - 2009 - pág. 627.

las ganancias de fuente argentina si se demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de este origen”.

De las normas transcriptas surge el principio general de que los gastos incurridos en el extranjero deben deducirse de las ganancias de fuente extranjera, excepto que pueda demostrarse que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas de fuente argentina. Además, para la deducción de un gasto, debe existir la efectiva prestación de un servicio, debe haber elementos de prueba suficientes en tal sentido y debe poder acreditarse su aplicación a las actividades de la empresa local.

c) Requisitos de deducibilidad en el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Argentina e Italia.

A su turno, el Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado entre Argentina e Italia, aprobado por Ley 22.747 de fecha 21/02/1983, dispone -al igual que el Modelo OCDE de 1977 en el cual está basado- en el artículo 7 la distribución de potestades tributarias de los firmantes en cuanto se refiere a beneficios empresarios.

“ARTICULO 7°: 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo serán sometidos a imposición en ese Estado, salvo que la empresa desarrolle actividades en el otro Estado Contratante mediante un establecimiento permanente en él situado. Si la empresa desarrolla actividades en la forma mencionada, los beneficios de la empresa serán sometidos a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida atribuible a dicho establecimiento permanente”.

2. “Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 3, cuando una empresa de un Estado Contratante desarrolle actividades en el otro Estado Contratante mediante un establecimiento permanente en él situado, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que

realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la cual es un establecimiento permanente”.

3. **“Para la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en los que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración, ya sea que dichos gastos se efectúen en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o en otra parte”.**

4. “Asimismo, los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante provenientes del desarrollo de la actividad aseguradora, que cubran bienes situados en el otro Estado Contratante o a personas que son residentes de ese otro Estado, al tiempo de la celebración del contrato de seguro, serán imponibles en ese otro Estado, ya sea que la empresa desarrolle su actividad en ese otro Estado a través de un establecimiento permanente allí situado o de otra manera, a condición de que, en este último supuesto, quien efectúe el pago del premio sea residente de ese otro Estado”.

5. “Cuando los beneficios comprendan rentas tratadas en forma separada en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo”.

En particular para este trabajo resulta relevante el párrafo tercero del art. 7 del Convenio, que en detalle se analizará más adelante. Harto relevante deviene también el Protocolo Anexo B al Tratado, puesto que por medio de tal Protocolo, artículo 4º, se prescribió: **“4. Con referencia al artículo 7, apartado 3, queda establecido que por "gastos en que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente" se entenderá los gastos directamente vinculados a la actividad de dicho establecimiento permanente”.**



Por último, corresponde mencionar el artículo 25 del Convenio en el cual se contiene el reiterado principio de “No Discriminación” en el tratamiento impositivo por nacionalidad o residencia. En particular merece la pena mencionar los párrafos primero y segundo de dicho artículo por cuando prescriben:

1. “Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relacionada con el mismo que no se exijan, o que fueren más gravosos, que los impuestos u obligaciones a los que los nacionales de ese otro Estado, en las mismas circunstancias, están o puedan estar sujetos. Esta disposición no obstante lo previsto en el artículo 1, también se aplicará a los nacionales que no sean residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”.

2. “Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no podrá ser sometido a imposición en ese otro Estado Contratante en forma menos favorable que las empresas de este último Estado que desarrollen las mismas actividades. La presente disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuesto que otorgue a sus propios residentes en consideración a su situación o cargas de familia”.

Este es el contexto de normativa internacional relevante que rigió el decisorio bajo estudio y sobre el cual debe compaginarse la legislación argentina, la jurisprudencia, los hechos del caso y las interpretaciones de doctrina nacional e internacional. Cabe destacar que en el caso “Italtel” no se encontraba en discusión que la sucursal argentina constituía establecimiento permanente en los términos del Convenio (artículo 5°), atento que justamente se trata de una “sucursal” de la matriz italiana. Por ello, deviene abstracto ahondar sobre el concepto de establecimiento permanente en este caso. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que a través de la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017)

se ha incorporado en la ley del impuesto una definición de “Establecimiento Permanente” que está en línea con la OCDE.

### 3.- ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES NACIONALES PREVIOS AL FALLO “ITALTEL SPA SUCURSAL ARGENTINA”.

La mayor parte de los antecedentes jurisprudenciales nacionales fueron tenidos en cuenta en la propia sentencia objeto de este estudio. Sin perjuicio de ello, corresponde explicar y resumir cada uno de ellos en la medida de su relevancia con el propósito de este trabajo.

El precedente “First National City Bank”, de fecha 13/09/1979, que versaba en torno a la ley 11.682 del antiguo impuesto a los réditos, en el cual la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, debió analizar un problema análogo de deducción de gastos incurridos en el exterior, aunque sin el agregado de la existencia de un CDI.

En dicho precedente se tuvo en cuenta que el monto asignado por la casa matriz a la actora en concepto de los gastos se realizó por prorratio matemático considerando los ingresos brutos de las distintas sucursales, no surgiendo de la pericia producida en dicha oportunidad “...qué es lo que se ha ejecutado real y efectivamente de la generalizada lista de funciones, operaciones y actos expuestos en la demanda y que resultarían ser necesarios para la obtención, mantención y conservación de réditos de fuente argentina como, asimismo, los gastos ocasionados realmente por ello...”.

Por ello la Alzada sostuvo la doctrina de que los gastos incurridos en el exterior serán deducibles “siempre que sean necesarios, justos y razonables y debidamente probados”, lo cual no se tuvo por probado en la causa citada.

Otro precedente histórico de la Alzada, Sala I, es “Citibank N.A.” de fecha 08/08/1985, cuyo planteo principal radicaba en la deducción de sumas correspondientes a la cuenta “Gastos de Administración y Supervisión” que le fueran debitadas mensualmente a la Sucursal por su Casa Matriz, por la parte proporcional de los gastos realizados en EE.UU. para la producción, obtención

y percepción de los réditos obtenidos en la Argentina.

En dicha oportunidad se estableció que “...no se advierten diferencias acerca de la posibilidad legal de la deducción de los gastos realizados en el extranjero cuando estuvieren destinados a obtener, mantener y conservar los réditos de fuente argentina, con sustento en lo preceptuado en la Reglamentación del Impuesto a los Réditos o del Impuesto a las Ganancias (arts. 24 o 27 de la ley 11.682 y 116 de la ley 20.628)”.

“Ello sentado, cabe consignar que los elementos probatorios deben respaldar tanto la necesidad y razonabilidad de los gastos que se hubiesen efectuado y que se quieren apropiar -ponderados, claro está, dentro del marco asignado por el giro de los negocios sub-examine-, cuanto que la efectiva individualización de tales erogaciones”.

Luego, fue tenido en cuenta por el Tribunal, el precedente de la Sala “A” del Tribunal Fiscal en los autos “J. Walter Thompson Argentina S.A.” (05/08/1999), en el que se valoró que la legislación interna argentina “...limita el cómputo de los gastos efectuados en el extranjero a los casos en que se compruebe la relación de causalidad con ganancias gravadas de fuente argentina, por lo que se requiere que las erogaciones deban ser efectivamente realizadas y constituyan gastos necesarios para obtener las rentas y mantener o conservar la fuente productora de las mismas”. Así, consideró dicha Sala que del elenco probatorio obrante en los autos no se observaba que haya sido demostrada la existencia de una relación de causalidad, lo que en otras palabras significaba que los gastos en cuestión hubieran beneficiado a las operaciones gravadas en la República Argentina (en el mismo sentido se dictó el fallo “Alto Paraná S.A.”, de fecha 03/11/1999 por la misma Sala A).

Tal pronunciamiento fue confirmado por la Alzada, Sala I, con fecha 24/08/2006, teniendo en miras que “...los comprobantes originales fueron emitidos a nombre de la empresa matriz y no de la filial argentina, por lo que sólo aquella se hallaba habilitada para hacer un uso fiscal de los mismos (en el sentido de su deducibilidad en el correspondiente balance impositivo)”.

limitando así la deducibilidad de los gastos para quien aparezca formalmente como responsable impositivo en las respectivas facturas.

En otro precedente, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)<sup>3</sup> confirmó el criterio del Fisco, al no aceptar la deducción de gastos incurridos en el exterior. La sentencia buscó apoyo en un antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que afirmaba que el cumplimiento de los extremos formales en materia fiscal constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado<sup>4</sup>.

Posteriormente, el TFN se pronunció poniendo el énfasis en la necesidad de probar la vinculación directa con la obtención de la renta argentina a los fines de proceder a la deducción de los gastos incurridos en el exterior<sup>5</sup>. En sentido similar se manifestó en otra oportunidad, reforzando la doctrina de la “vinculación directa” y estableciendo que, para que procediera la deducción debía probarse la existencia de los gastos, así como también que estuvieron destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina<sup>6</sup>.

En contraste, la jurisprudencia ha fallado a favor de un contribuyente que pretendía deducir un gasto facturado por una entidad vinculada del exterior. En dicho precedente, el Organismo Fiscal había impugnado la deducción del pago que había realizado un hotel local por el concepto “huésped preferencial”, es decir, el programa de afiliación de la cadena hotelera a nivel mundial. El Fisco alegaba que, como no era posible determinar en qué medida los importes que se abonaban por el mantenimiento del programa estaban destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, no resultaba procedente su deducción. El TFN no aceptó dicho criterio, al considerar que son cuatro los requisitos necesarios para la deducibilidad de los gastos incurridos en el

---

<sup>3</sup> “Computata SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias” - TFN - Sala A - 26/6/2002.

<sup>4</sup> “Buombicci, Neli A. s/apelación de clausura” - CSJN - 8/6/1993.

<sup>5</sup> “Desarrollo Pesquero Marítimo del Atlántico Sur SA” - TFN - Sala C - 2/2/2006.

<sup>6</sup> “Ideas del Sur SA” - TFN - Sala B - 21/9/2007.

extranjero: (i) que se encuentren directamente vinculados con la generación de ganancias gravadas en la Argentina; (ii) que sean justos y razonables; (iii) que se hallen registrados contablemente a fin de posibilitar su correcta individualización; y (iv) que cuenten con el debido respaldo documental a través de facturas, recibos o comprobantes similares.

En la sentencia se consideraron verificados los cuatro requisitos enunciados y se le dio la razón al contribuyente<sup>7</sup>. Dicho fallo del TFN fue confirmado por la Cámara<sup>8</sup>.

Por último, procede hacer una referencia al reciente fallo de Corte Suprema en los autos “Pirelli Neumáticos SAIC” vinculado a la deducción de regalías<sup>9</sup>. En lo que aquí interesa, en dicha oportunidad el Máximo Tribunal analizó el pago de regalías desde Pirelli Argentina hacia su casa matriz en Italia. La Corte aplicó el Convenio para Evitar la Doble Imposición con Italia y su Protocolo anexo, tal como se hizo en “Italtel”, aunque específicamente por el tema bajo examen en dicha oportunidad.

Dentro de las enjundiosas argumentaciones de dicho fallo, puede destacarse a los fines del presente que el Alto Tribunal consideró que la actora no hallaba 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, en la medida que no se encontraba discutida la demostración de las prestaciones convenidas, ni que los gastos habían 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.

Cabe mencionar finalmente que existe una variada gama de fallos referidos a la asistencia técnica prestada desde el exterior, que si bien se trata

---

<sup>7</sup> “Hoteles Sheraton de Argentina SAC” - TFN - Sala A - 6/3/2012.

<sup>8</sup> “Hoteles Sheraton de Argentina SAC” - CNFed. Cont. Adm. - Sala I - 14/4/2015.

<sup>9</sup> CSJ 597/2014 (50-P) ICS1, del 09/05/2017.

de un gasto incurrido en el exterior, posee su propia terminología y conceptualización, ajena al presente trabajo<sup>10</sup>.

#### 4.- EL FALLO “ITALTEL SPA SUCURSAL ARGENTINA”.

##### a.- Los hechos.

En el precedente “Italtel SPA Sucursal Argentina” (en adelante, “Italtel”) fallado el 20/4/2015 por la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, se resolvió acerca de la atribución de los gastos directos e indirectos incurridos por un establecimiento permanente radicado en la República Argentina de una casa matriz que se encuentra en Milán, Italia. Cabe adelantar que dicho fallo no fue apelado por la actora y la apelación fue desistida por el Fisco Nacional. Así, la sentencia del Tribunal quedó firme y consentida. De todos modos, el Organismo Fiscal sólo había apelado la revocación total de la multa, cuestión que terminó dirimida por el dictado de la Ley 27.260, art. 55 inc. a), por condonación de multas que no se encontraren firmes. Brevemente cabe aclarar que, en la práctica forense, para el caso de expedientes en los que solamente se encontraba en discusión la multa y no el fondo, la manifestación del contribuyente en el sentido de acogerse a los beneficios del régimen de regularización de dicha ley activaba de pleno derecho la condonación de las multas.

“Italtel” Sucursal Argentina tenía como actividad principal la fabricación de equipo eléctrico; esto es, en los hechos, la provisión, instalación y puesta en servicio de equipos para telecomunicaciones.

El ajuste del Fisco Nacional que desembocó en la causa bajo análisis se originó en la verificación de la cuenta “Deudas comerciales” del Balance General cerrado al 31/12/2000, particularmente el pasivo corriente, donde se hallaron gastos de administración y comercialización que la casa matriz realiza

---

<sup>10</sup> Por ejemplo, puede verse “Rovafarm Argentina SA”, CNFed. Cont. Adm. – Sala V – 19/02/2015.

para su sucursal en la Argentina que fueron deducidos en el impuesto a las ganancias del establecimiento permanente. El Organismo Fiscal consideró que no se hallaba fundamento conforme a derecho para permitir esa deducción.

Los conceptos deducidos fueron: 1) Gastos generales de Dirección y Administración; y 2) Gastos de Dirección y Generales de Administración relacionados con los nuevos servicios telefónicos línea UT (conmutación – telefonía fija).

El planteo principal de la causa fue que los gastos antes detallados carecen de justificada necesidad y vinculación con la actividad gravada del establecimiento permanente argentino como para permitir su deducción en los términos de la legislación interna atinente al gravamen a las ganancias. Sólo se discutió la conexión efectiva entre los mentados gastos y la renta obtenida por la sucursal.

En el contexto precedentemente descrito, a continuación corresponde observar los argumentos vertidos por las partes en el recurso de apelación y su respectiva contestación.

b.- Las valoraciones de las partes.

Los agravios de la parte actora, de conformidad con el considerando I de la sentencia bajo examen, pueden resumirse de la siguiente manera:

a) Corresponde la aplicación al caso del art. 7 del Convenio para Evitar la Doble Imposición, en función del cual, cualquier tipo de gastos incurridos para la actividad del establecimiento permanente en país extranjero, debería ser tenido en cuenta como tal y deducido a los efectos fiscales, sea en la casa matriz o en la sucursal<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Convenio suscripto en la ciudad de Roma el 15/11/1979 - ratificado por L. 22747 el 21/2/1983 - publicada en el BO: 24/2/1983.

b) El Fisco no podría exigir que los emolumentos del gerente general a cargo de las operaciones internacionales, o miembros del Directorio de la Casa Matriz, se deban pagar en Italia divididos en tantos recibos como sucursales tenga la empresa en el exterior.

c) En la sucursal argentina no hay Directorio, estando sujeta a los órganos directivos de la casa matriz. Los gastos generales representarían la cuota parte de gastos de dirección y administración incurridos por la Matriz asignada para el desarrollo de las actividades de la sucursal argentina. Por ello los gastos devienen necesarios para el normal desarrollo de su actividad gravada.

d) Los gastos directos de producción están relacionados con cargos de la Matriz para la sucursal, por tareas de producción realizadas en Italia con relación a las ventas contratadas por esa sucursal. El establecimiento permanente argentino no tendría capacidad instalada para producir equipos (*hardware*) y menos aún para producir el *software* a cargarse en los equipos.

e) Las exigencias probatorias que pretendería el organismo fiscal, impedirían en los hechos la aplicación del Convenio, toda vez que no serían acordes con una interpretación racional de las mismas, conforme el contexto comercial de que se trata.

f) Las normas internas de nuestro país admiten la deducción de gastos realizados en el exterior, sujetos a ciertas limitaciones (art. 80.1 LIG), empero tales limitaciones –comprobación de que los mismos están destinados a obtener, mantener y conservar las ganancias de fuente argentina- deberían enmarcarse en el contexto del tratado internacional.

En la otra orilla, la representación fiscal contestó lo siguiente a los agravios que constan en el libelo recursivo (considerando II):

a) De conformidad con la ley local, la posibilidad de deducción de los gastos realizados en el exterior queda sujeta a la condición de existencia de documentación fehaciente que respalde a los mismos, y que, además, tengan



su correlato directo, necesario y razonable en la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas de fuente argentina.

b) La contradicción entre la normativa interna y el art. 7 del Convenio sólo existe en la argumentación de la actora, puesto que la posibilidad de deducir gastos de dirección y generales de administración contemplada en el Convenio, también se encuentra prevista en la legislación argentina, solo que en este caso quedaría supeditada a que se demuestre su vinculación con las rentas de fuente argentina.

c) La actora no explica cuál es la vinculación entre los gastos generales de administración y el funcionamiento de la sucursal argentina.

d) En cuanto a los gastos de imputación directa, se trata de listados que contienen datos numéricos (horas-hombre) y detalles que se identifican como “órdenes de trabajo”, de los cuales no surge quién es el emisor, ni se encuentran suscriptos por autoridad alguna de la Casa Matriz.

e) La apelante interpretó erróneamente que la impugnación efectuada resulta contraria al Convenio, cuando en realidad se estaría observando la transparencia de las deducciones. La existencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición no debería confundirse con un “salvoconducto” para admitir cualquier tipo de deducción.

c.- La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

La sentencia del Tribunal Fiscal reconoce, en primer lugar, el difícil equilibrio al que se enfrenta en este decisorio, puesto que debía balancear en su pronunciamiento el interés de los países (Argentina e Italia) por evitar la doble imposición internacional -respetando el principio de no discriminación consagrado en el art. 25, párrafo segundo, del Convenio-, mientras procuraba que no ocurra un menoscabo indebido en la base imponible a partir de la cual se medirían las ganancias de fuente argentina de la sucursal.

Por ello, el fallo tiene en cuenta la doctrina e interpretación internacional de la OCDE en congruencia con la normativa e interpretación jurisprudencial argentina.

Así las cosas, reconociendo que el conflicto normativo que se expresa en el caso recae sobre el tercer párrafo del artículo 7° del Convenio entre la República Argentina y la República Italiana para evitar la doble imposición, como primera medida se recuerda qué prescribe dicho párrafo tercero, así como el ya mencionado art. 25 sobre la no discriminación.

En ese orden, el art. 7 apartado 3 del Convenio dispone: “3. Para la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en los que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración, ya sea que dichos gastos se efectúen en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o en otra parte”

Sin embargo, para el presente caso resultó de particular relevancia la existencia de un Protocolo anexo al Convenio, firmado también por ambos países, en el que Argentina hizo una aclaración sobre la vinculación directa: “con referencia al artículo 7, apartado 3, queda establecido que por "gastos en que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente" se entenderá los gastos directamente vinculados a la actividad de dicho establecimiento permanente”.

Actualmente, cabe aclarar, el apartado tercero del artículo 7 fue suprimido del Modelo de Convenio OCDE versión 2017 –y ha dejado de incluirse desde 2010<sup>12</sup>-, en razón de los conflictos que generaba su redacción, como en el caso de “Italtel”. No obstante ello, el Convenio entre Argentina e Italia mantiene la vigencia de la redacción anterior.

Con posterioridad, el Tribunal Fiscal da cuenta de la normativa local en juego y se aboca a estudiar los comentarios al Modelo de convenio OCDE, a fin

---

<sup>12</sup> [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page1). Ultimo ingreso: 20/07/2018.

de agotar, en primer lugar, la interpretación autorizada de la disposición de derecho tributario internacional.

Siendo ello así, el Tribunal destaca que cuando la OCDE interpretó el art. 7 (3) del Modelo de Convenio, manifestó que su pretensión era garantizar que los gastos derivados de la actividad del establecimiento permanente se tengan en cuenta en la atribución de beneficios a dicho establecimiento. No obstante, el criterio autorizado por la OCDE únicamente determina qué gastos deben atribuirse al establecimiento y no entra a considerar si esos gastos, una vez atribuidos, son deducibles. Esta determinación es competencia de la legislación nacional del país en donde se encuentra radicado el establecimiento. Esta interpretación fue especialmente atendida por el Tribunal, puesto que se trata de un reenvío a la normativa local argentina.

Entonces, luego de resumir toda la jurisprudencia nacional e internacional que consideró aplicable al caso, el Tribunal Fiscal se abocó a resolver acerca de los gastos relacionados con los “nuevos servicios telefónicos y gestión central Línea UT”. Cabe adelantar, que por dicha parte del ajuste se revocó la determinación de oficio apelada, dándose la razón a la parte actora.

Al respecto, primero se puso de manifiesto que la realidad de las operaciones no fue cuestionada y además surge de la prueba producida. Luego, el análisis gravitó alrededor de la pericia contable ofrecida en dicha instancia. De esta manera, el Tribunal, para esta primera parte argumentó del siguiente modo:

a) Se halla probada la realidad de los gastos y la vinculación entre esos gastos y los resultados de la actividad del establecimiento permanente.

b) Se encuentra debidamente detallada en la contabilidad de la Casa Matriz italiana qué gastos debió efectuar para el desarrollo del software comercializado en Argentina, con discriminación de las horas trabajadas, costos efectivos, metodología utilizada para el cálculo del total de gastos facturados y concretas actividades realizadas.

c) En este caso, no existe una crítica concreta a la razonabilidad del método utilizado por la matriz para la atribución de gastos al establecimiento permanente. Sencillamente se cuestionó la conexión efectiva o nexo económico entre el costo y la actividad productora de la renta de la sucursal.

d) Probada la necesidad del gasto en función de la normativa nacional e internacional, los mismos deben admitirse a fin de evitar la vulneración del principio de no discriminación (art. 25.2 del Convenio).

La segunda parte del resolutorio se centró en la deducción más polémica: los gastos de dirección y generales de administración.

En este caso fue de fundamental importancia la pericia producida en el extranjero sobre los estados contables de la Matriz italiana. La descripción del perito, sumada a la legislación nacional, el reenvío de la OCDE en sus comentarios, la reserva efectuada por Argentina y el Protocolo anexo, terminó por inclinar la balanza del Tribunal en favor del Fisco, aunque no sin admitir que se veía forzado a fallar así aún considerando que la deducción, en abstracto, era justa; lo que fallaba era el modo de cuantificarla de conformidad con la ley de impuesto a las ganancias y su reglamentación.

Para seguir el trabajo del Tribunal, procede destacar que el perito italiano que auditó los estados contables de la matriz dejó sentado que estos gastos eran "...una pura imputación de costos por prestaciones de dirección y gastos generales de administración de mercados extranjeros". Además, aclaró que la Matriz empleó como metodología para la imputación a la sociedad argentina, el porcentaje derivado de la relación entre la facturación local... limitadamente a los ingresos de la sucursal Argentina y a la facturación global de Italtel S.p.A...". Lo afirmado por el perito era conteste con lo explicado por la propia actora, en cuanto se refiere a este "prorratio matemático".

Teniendo ello en cuenta, en este caso, el propio Tribunal Fiscal enumeró los argumentos de peso que lo llevaron a confirmar parcialmente la determinación de oficio, desde una perspectiva de normativa internacional. Primero se refirió al Protocolo, que ciñe la interpretación del art. 7 (3) del

Convenio, exigiendo la “directa vinculación de los gastos a la actividad del establecimiento permanente”; en segundo lugar se refirió al reenvío de la OCDE a la normativa local de cada país firmante en cuanto a la deducibilidad de los gastos; y por último, a la reserva que realizó Argentina al Modelo de Convenio, referida a la admisión específica de esta clase de gastos, que queda supeditada a la actividad del establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de la legislación interna.

En cuanto a este último argumento, vale aclarar, Argentina en las “Posiciones” sobre el artículo 7 (beneficios empresariales) del Modelo de Convenio OCDE de 2010 sostuvo la siguiente observación: “5. Argentina se reserva el derecho a establecer que nada obligará a un Estado contratante a admitir la deducción de gastos realizados en el exterior y que no puedan atribuirse razonablemente a la actividad llevada a cabo por el establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de su legislación interna relativos a los gastos de dirección y administración de los servicios de apoyo y asistencia”. Dicha observación se reiteró históricamente en las versiones precedentes del Modelo, siendo la de 1977 la utilizada para firmar el Convenio entre Argentina e Italia.

Siendo ello así, y aplicando al caso los conceptos volcados en el decisorio, el resultado fue el siguiente:

a) en atención a lo dispuesto en el Protocolo anexo al CDI, los gastos generales de administración y dirección que en base a un prorrateo matemático imputa la matriz a su sucursal, deben ser analizados desde el punto de vista de su *vinculación directa*.

b) dicha metodología podría juzgarse razonable como criterio objetivo de atribución de gastos, mas, sin la debida prueba de su vinculación directa con la actividad del establecimiento permanente, resulta insuficiente para admitir su deducibilidad en el impuesto a las ganancias argentino.

c) no alcanza a advertirse una relación clara y directa entre las

actividades generales de gestión de la matriz y la actividad productora de renta de la sucursal.

d) Ante la realidad de que la sucursal carece de autonomía en la toma de decisiones empresariales, y habiéndose comprobado la existencia de actividad comercial real por parte de la sucursal, la matriz debió haber incurrido en gastos orientados a dirigir, controlar, gestionar, etc. a su sucursal argentina. Sin embargo, el reconocimiento de una porción de los gastos generales de dirección y administración al establecimiento permanente exige un criterio de razonable vinculación, que en este caso debe ser directa.

En el fallo, el Tribunal Fiscal definió que la diferencia entre gastos directos e indirectos es una cuestión probatoria y no sustancial. Literalmente expuso que "...existen gastos y modos de atribución de esos gastos; dichos modos serán directos o indirectos en función de la relación -mediata o inmediata- que los vincula con la fuente productora de riqueza".

Así las cosas, lo que no se pudo probar es el nexo económico o la conexión efectiva entre el gasto y la actividad del Establecimiento Permanente. El Tribunal destaca que no se trata de modificar la naturaleza del gasto en sí mismo -sea este directo o indirecto- sino de que indistintamente del tipo, el gasto en cuestión pueda vincularse de forma efectiva al Establecimiento Permanente. No resultó así una cuestión de puro derecho, sino de estricto carácter probatorio.

De esta manera, el Tribunal Fiscal dio la razón a ambas partes, siendo que el ajuste por mayor monto lo constituía el mencionado en primer lugar, que se falló a favor de la recurrente. No obstante, respecto a los gastos generales de dirección y administración, no debe olvidarse que el Tribunal los reconoció, no ignoró su existencia y necesidad; simplemente se vio forzado a aplicar la ley argentina y el Protocolo Anexo que exigen vinculación con la actividad gravada. Dicha vinculación debe ser probada por un método no especulativo –como un ratio matemático- sino con un método directo. Según la opinión sostenida por el

Tribunal, esa es la forma para demostrar la cuantía de los gastos para proceder a su deducción.

No resulta ocioso pensar qué hubiese ocurrido si el Protocolo anexo al Convenio no hubiese existido, como ocurre con otros Convenios firmados por Argentina que no tienen tal anexo. Ello así, porque a nivel de legislación internacional, tal Protocolo tuvo bastante peso para fundar el decisorio. Quizás en ausencia de “anexos” se haga más plausible la aplicación de los criterios “BEPS” que sostiene actualmente la OCDE y se verán más adelante.

Por último, resta mencionar que el Tribunal Fiscal consideró inaplicable la multa dolosa endilgada al contribuyente aplicando las presunciones de los incisos c) y d) del art. 47 de la Ley 11.683, aún por la parte que se confirmó el ajuste, porque las presunciones se encontraban mal activadas, es decir, no se correspondían con la realidad económica.

De este modo, el Tribunal afirmó que “...el ente recaudador yerra al encuadrar la conducta de la encartada como dolosa, toda vez que la aplicación de uno u otro método de atribución de gastos a un establecimiento permanente no configura en modo alguno una acción dolosa tendiente a menoscabar la base imponible de la renta de fuente argentina, sino meramente una discrepancia de criterio con aquel sostenido por el Fisco Nacional, así como una discreta interpretación de la legislación internacional que bien pudo justificar sus actos, aunque no se comparta el criterio adoptado”. Tal argumentación también fundó la existencia, a criterio del Tribunal, de un error excusable que impedía la recalificación de la conducta del contribuyente en el tipo culposo del art. 45 de la Ley 11.683 y, por ello, se decidió revocar en su totalidad la multa aplicada.

Actualmente la Ley 27.430 ha modificado la redacción de los artículos de la Ley 11.683 correspondientes a las multas culposas (45) y dolosas (46 y presunciones del 47) –por ejemplo, eliminando la graduación en las culposas y bajando el máximo de la escala punitiva en las dolosas- y, en lo que aquí interesa, ha agregado a continuación del art. 50 de la Ley 11.683 una definición

de error excusable que se corresponde con la jurisprudencia histórica del Tribunal Fiscal de la Nación, así como pautas objetivas para la graduación de las sanciones, que antes no estaban incluidas en la ley.

## 5. LOS GASTOS DIRECTOS E INDIRECTOS Y EL PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD DEL PASIVO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

### a. Distinción entre gastos directos e indirectos.

Resulta ser de gran relevancia la distinción entre gastos directos e indirectos, puesto que a primera vista parecería que el Tribunal admitió la deducción de los primeros y denegó la de los segundos. Sin embargo, un análisis más profundo de la cuestión debe centrarse en la argumentación de los jueces de que la presente distinción no es conceptual –para el impuesto a las ganancias- sino de hecho y prueba.

Los gastos directos son los que se relacionan a modo de causa-efecto con la ganancia gravada. En cambio, los gastos indirectos se relacionan mediatamente con la obtención de dicha ganancia. El Tribunal no pretende deducibles los primeros y no deducibles los segundos, sino que aclara que existen gastos y modos de atribución de esos gastos; dichos modos serán directos o indirectos en función de la relación -mediata o inmediata- que los vincula con la fuente productora de riqueza. Lo que se debe probar es el modo de atribución de los gastos a la fuente; ahí radica el *quid* de la cuestión.

En un antiguo fallo del Tribunal Fiscal<sup>13</sup> se realizaron precisiones que, si bien fueron efectuadas con respecto a las normas del entonces vigente Impuesto a los Réditos, sus argumentos y análisis encuentran aún vigencia y superan en claridad las posteriores disquisiciones que pueden encontrarse. En dicha oportunidad se expresó con remarcable exactitud que “El artículo 5º de la ley 11682 (t.o. 1956) establece que para establecer el rédito neto se restarán del rédito bruto los gastos "necesarios" efectuados para obtenerlo, mantenerlo

---

<sup>13</sup> “ACFOR SAC” del 22/07/1964.



y conservarlo, cuya deducción admite esa ley. El concepto legal de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones; esa es la razón por la cual se dispone en el artículo 70 del citado cuerpo legal, que del rédito de la tercera categoría y con las limitaciones de esa ley, podrán deducirse "a) los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio".

“La inexistencia de obligación legal, que constriñera a la apelante a retribuir a los accionistas concesionarios en determinadas operaciones, no excluye la procedencia de la deducción, cuando los hechos propios del giro comercial colocan a la empresa en la necesidad de adoptar decisiones en la esfera económica, originándose gastos realmente efectuados para la realización de las actividades comprendidas en el objeto social, tendientes a obtener, mantener y conservar rentas dentro de las posibilidades y conveniencias de la misma. Para ello, debe atenderse a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 13 de la ley citada) conforme con la realidad económica de cada caso particular, ponderando la amplitud con que las empresas pueden tomar decisiones que hacen a su política comercial y al arbitrio de los medios necesarios para sus fines”.

Por su parte, cabe advertir que dentro del ámbito de otro instituto de la ley del gravamen, el art. 87 inc. a) incorpora el concepto de “gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio” que, complementando las disposiciones atinentes a las deducciones que de modo general están previstas en el art. 80, puntualiza las especialmente admitidas para las ganancias de la tercera categoría. Este inciso se refiere de modo genérico a todos aquellos gastos que en forma indirecta contribuyen a la obtención o mantenimiento de las rentas, o bien a la conservación de la fuente que las produce, teniendo en cuenta la finalidad de esos gastos y cómo funciona el negocio.

En ese sentido, Reig afirmaba<sup>14</sup> que “la correcta caracterización de un gasto como inherente al giro, es una cuestión dificultosa y, como expresa López, no en todos los casos puede trazarse una línea recta que separe lo

---

<sup>14</sup> REIG, Enrique J., *Impuesto a las Ganancias*, Editorial Macchi, 10° edición 2001, p. 466.

deducible de lo no deducible. Debe analizarse la erogación dentro del tipo de negocio de que se trate, para poder diferenciarla de una liberalidad”.

A este respecto parece atinado señalar la observación que efectúan Atchabahian y Raimondi respecto de que “...es impropio mencionar en el art. 17, la necesidad del gasto; salvo erogaciones inevitables como los impuestos, esa necesidad la evalúa quien decide, o sea el sujeto; el solo hecho de haber incurrido en el gasto con uno de los objetivos fijados es suficiente para admitir la deducción (como lo dice correctamente el art. 80), excepto simulación fraudulenta por parte del sujeto”<sup>15</sup>.

Que cabe destacar aquí con relación al criterio que debe primar respecto de la caracterización del gasto y demás erogaciones como inherentes al giro del negocio (art. 87 inc. a) de la ley del gravamen) que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal expresó que “...cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el art. 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente (confr. esta Sala: "Gelblung Samuel (TF 22676-I) c/ DGI" del 12 de febrero de 2012)”.

“Que, tal como se señaló en el mencionado precedente, si bien es el contribuyente quien debe demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas, la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador, toda vez que es ajeno al negocio de que se trata y corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste. En ese sentido, se ha dicho que la deducción no debe depender de la efectiva obtención de rentas pues, aunque el producto sea un

---

<sup>15</sup> RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, *El impuesto a las ganancias*, Editorial Depalma 1999, p. 582.

quebranto, la causa de aquélla es la intención del contribuyente en el momento de efectuar la erogación y no el resultado final obtenido. Y también, que "podemos decir que, para que la base del impuesto sea la renta neta, es deseable que se puedan deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce, debiendo tomarse dicho término en su sentido más lato, con la sola restricción de que pueda demostrarse una relación de causalidad, aunque sea indirecta entre el gasto y la actividad destinada a obtener la renta. El criterio de causalidad a emplear debe ser amplio: gastos necesarios no es sinónimo de gastos imprescindibles (Fernández, Luis Omar, "La imposición sobre la renta personal y societaria", La Ley, Buenos Aires 2002, pág.188/189)"<sup>16</sup>.

Así las cosas, la ley de impuesto a las ganancias permite la deducción de gastos directos y/o indirectos. El problema para los segundos será la demostración de haber incurrido en ellos para obtener las ganancias gravadas, en otras palabras, la vinculación con la fuente productora de renta.

Sin embargo, en el caso "Italtel" se trataba de un establecimiento permanente, es decir, de una persona jurídica que tributa por teoría del balance y no por teoría de la fuente. Por ello resulta al menos llamativo exigir vinculación con la "fuente" cuando no es por dicho camino que tributa sino en general por todos los ingresos netos obtenidos en el período.

Como se verá a continuación, dicha objeción resulta errónea a poco que se repare en que no necesariamente se trata de una vinculación entre el gasto y el beneficio obtenido por el Establecimiento Permanente, porque, a la postre, se trata en todos los casos de gastos "inherentes al giro del negocio". Lo relevante es la relación entre el gasto y la actividad gravada del Establecimiento Permanente. Se trataba en el caso, en definitiva, de demostrar que ese gasto realizado por la Casa Matriz estaba relacionado con -o fue realizado para- la actividad del Establecimiento Permanente.

#### b. El principio de universalidad del pasivo.

---

<sup>16</sup> Sala IV, "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina", 11/09/2012.

En consonancia con la economía del gravamen, la Ley 20.628, en orden al procedimiento de cálculo para obtener el resultado neto, refiere a la detracción del resultado bruto derivado de las distintas prestaciones efectuadas, de los gastos, los insumos no erogables (amortizaciones) y las deducciones.

En este orden de ideas, cabe recordar que si bien la ley de impuesto a las ganancias no contiene una verdadera definición de gasto, de sus artículos 17 y 80 surgen las condiciones que debe reunir para que éste sea computable, a la vez que en otros artículos de la ley de marras se enuncian los conceptos deducibles y no deducibles (más allá de que en rigor se admiten deducciones que no constituyen técnicamente "gastos", como por ejemplo las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor y por delitos cometidos por empleados).

Es imprescindible, en el contexto de la ley, que ese gasto sea "necesario", es decir, que sea ineludible para conseguir el fin determinado, bien entendido que a los efectos de su calificación, no debe ser valorado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente sino por su relación con el propósito que se busca.

Por otra parte, el "gasto" debe estar relacionado con un "rédito". En otros términos, la deducción procede cuando el beneficio es gravable, pues como bien se ha dicho, desde el momento que en el balance fiscal no se incluyen todas las utilidades obtenidas por el contribuyente sino las sujetas al impuesto, es lógico que no puedan deducirse los desembolsos que afecten rúditos exentos del gravamen o beneficios que se hallen al margen del mismo. De allí que valga la redundancia recordar lo expuesto en el apartado a) de este punto 5 en cuanto a que no se requiere la efectiva obtención de la ganancia, sino que se apela al propósito con el cual se efectuó el gasto.

Por último, es condición que hace a la procedencia de la deducción del gasto, la sustantividad de su "objeto", en el entendimiento de que su fin sea el de "obtener, mantener y conservar" una ganancia.

Es así como en un todo de acuerdo con los preceptos más arriba enunciados y en atención a las condiciones que el "gasto" debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que para establecer la ganancia neta "se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga" y ellos son (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...".

La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los "gastos" y la "renta gravada", lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto.

Así las cosas, debería considerarse que un razonamiento que de sustento a la "universalidad del pasivo" dentro de una noción donde el destino de los gastos resulte intrascendente -por cuanto se asume que la totalidad de los pasivos se vincula genéricamente con el conjunto de los activos y no es posible discernir cuándo una deuda está financiando algún bien en particular-, es improponible. Al amparo de las normas referidas no es posible propiciar una idea de "universalidad del pasivo" que se entienda como la falta de deber legal, por parte del contribuyente, de acreditar la relación de causalidad entre los gastos y la generación o conservación de rentas gravadas.

Probablemente haya sido ése el razonamiento que motivó al Tribunal Fiscal a no aplicar lisa y llanamente el principio de universalidad del pasivo para los gastos incurridos por la matriz y atribuidos al establecimiento permanente argentino.

Este es el criterio que, por ejemplo, sostuvo la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en los autos "Swift Armour S.A. Argentina", sentencia de fecha 29/12/2011 y la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación *in re* "Terminales Río de la Plata S.A.", sentencia de fecha 09/09/2014.

De todos modos, resulta importante reconocer que se trata de un tema complejo y controvertido que tuvo posiciones encontradas en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la Cámara Federal. A modo ilustrativo, el Tribunal Fiscal, Sala B, se ha pronunciado a favor de aplicabilidad del principio de universalidad del pasivo en la causa “IVAX Argentina SA” de fecha 30/03/2016 para la deducción de intereses y diferencias de cambio por un préstamo tomado por el laboratorio –lvax- para realizar una compraventa de acciones. A su turno, y también en sentido favorable a la aplicabilidad del principio de universalidad del pasivo, la Cámara Federal, Sala V, se pronunció en los autos “INC SA” de fecha 20/04/2011, con Dictamen de la Procuración favorable al contribuyente y a la aplicación de este principio de fecha 22/12/2014. La Procuradora destacó en dicha oportunidad, y en términos generales, que los sujetos empresa pueden deducir todos los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, mientras que las restricciones a esta regla deben estar expresamente legisladas<sup>17</sup>. De todos modos, en ninguno de dichos casos se discutía la aplicación de un CDI o de reglas de derecho tributario internacional.

## 6. LA ATRIBUCIÓN DE GASTOS A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ARGENTINA BAJO EL MODELO OCDE.

La mayoría de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) firmados por Argentina se basan en los modelos OCDE o Naciones Unidas, que son sustancialmente análogos. Como el modelo utilizado para el CDI entre Italia y Argentina es modelo OCDE, se presentará un análisis de de la atribución de beneficios y gastos según dicho modelo, sus comentarios y la actualidad en la materia.

---

<sup>17</sup> Véase al respecto: Batalle, Mariana; Brandt, María I., *Principio de Universalidad del Pasivo y Deducción de Gastos de Financiamiento: A raíz de un nuevo precedente del Tribunal Fiscal de la Nación*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo/Boletín XXXVII, septiembre de 2016.

En casi todos los países, un Establecimiento Permanente (EP) es imponible en el país donde se encuentra, solo sobre la ganancia neta que ha realizado dentro de ese país. Para determinar ese beneficio neto, los gastos de un EP deben obviamente tenerse en cuenta. No surgen problemas especiales para los gastos que realizó el EP en beneficio exclusivo del EP en el país donde está ubicado. Pero, como ya se ha visto a lo largo de este trabajo, son varias las razones por las que pueden surgir problemas en relación con la deducción de otros gastos, a saber, los que tienen que ser "pagados" a la oficina central (casa matriz). En primer lugar, esos gastos se incurren en el extranjero mientras que un EP es solo gravable por el ingreso doméstico. En segundo lugar, ciertos gastos como los gastos ejecutivos y generales de administración no se incurren en el beneficio exclusivo del EP local. Por último, porque las autoridades fiscales desconfían de los gastos de los servicios de la oficina central que son incrementados para la evasión de impuestos y la repatriación de ganancias.

Por otro lado, debe reconocerse que, probablemente aún más en el caso de las subsidiarias locales de empresas multinacionales, el EP depende de las funciones comerciales de la oficina central para llevar a cabo su actividad comercial -como se ha visto en "Italtel"-, y los gastos incurridos por la oficina central en beneficio del EP deben tenerse en cuenta si pretendemos aproximar el beneficio neto imponible al beneficio neto comercial. Además, existe una alta probabilidad de que la doble imposición económica podría ocurrir entre la oficina central y el EP, de allí que el CDI cobre vital importancia en la medida que su principal objetivo es atenuar o evitar la doble imposición internacional.

Así las cosas, el art. 7 (3) del Modelo de CDI de OCDE -hoy dejado de lado por el Modelo desde 2010- intentaba brindar las siguientes soluciones:

La condición principal del art. 7 (3) es que los gastos deben ser "incurridos a los fines del EP". Esto significa que en un negocio la conexión debe ser demostrada. No es suficiente argumentar que todos los gastos de toda la empresa necesariamente, automáticamente, también benefician a sus EP. Esta condición debe verse en el contexto del art. 7 (2): se puede considerar

que un gasto (de la oficina central) fue incurrido en el propósito del EP si una empresa independiente también lo habría hecho;

La referencia en el art. 7 (3) a gastos "ejecutivos y administrativos generales" se puede ver como un reconocimiento del hecho de que no es necesario demostrar un beneficio exclusivo o inmediato para el EP a fin de deducir un gasto de la oficina central;

El artículo 7 (3) también introduce una norma contra la discriminación de gastos en función del lugar en que se incurrieron, comparable al art. 24 (4). En consecuencia, las normas de derecho interno que hacen tratamiento de los gastos incurridos en el extranjero menos favorable, deben ser considerados en conflicto con el tratado.

Si bien dichas pautas ya no se encuentran vigentes desde el modelo de CDI de 2010 –lo cual se mantiene en el modelo vigente de 2017–, las mismas estaban vigentes para el caso “Italtel” puesto que dicho párrafo está incluido expresamente en el CDI, aunque limitado por el Protocolo que se ha venido mencionando. Evidentemente, el Tribunal Fiscal consideró que una empresa independiente, si bien incurre en gastos generales de administración y gestión, no los contabiliza ni deduce mediante un prorrateo matemático y, en ese orden, la matriz habría atribuido gastos al EP en forma “automática”. Tal como fuera mencionado, actualmente art. 7 (3) del modelo de convenio fue suprimido para evitar que los Estados impidan la deducción de estos gastos, es decir, fue suprimido en favor del contribuyente. No obstante ello, hasta que dicha modificación no se plasme en una modificación del CDI, la norma del apartado 3° del art. 7 que se viene tratando, sigue vigente.

De todos modos, el Tribunal Fiscal pareciera haber puesto la normativa interna por encima del tratado internacional (el CDI), aunque no podría afirmarse que se discrimine la deducibilidad en función del lugar en el que se incurrieron los gastos, sino que más bien se discriminó por el modo de atribución de los mismos.

La situación descrita y los problemas que se seguían suscitando motivaron a la OCDE a desarrollar el *“Report on the Attribution of Profits to*



*Permanent Establishments*”, del 22/07/2010. El Informe de 2010 formula el enfoque preferente para atribuir los beneficios a los EP en virtud del Artículo 7 del Modelo: el uso de los principios de “empresa separada” y de plena competencia (*arm's length*). Estos principios deben aplicarse a la interpretación del Artículo 7 del Modelo.

La interpretación actual de la OCDE del Artículo 7 es que los principios contenidos en las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, que se aplican a transacciones entre empresas separadas, deberían aplicarse por extensión a transacciones dentro de una empresa. Estas “transacciones” entre un EP y otras partes de la empresa, o “relaciones internas”, deben reconocerse a efectos fiscales, siempre que se cumplan ciertos umbrales. Este enfoque se conoce como el “enfoque autorizado de la OCDE” (“AOA”, por sus siglas en inglés).

Como resultado del “AOA” se pueden señalar tres cambios claves, respecto al enfoque anterior y vigente para el CDI entre Argentina e Italia:

1) Donde una parte de la empresa (típicamente la oficina central) brinda apoyo a otra parte, el AOA requiere que se calcule un cargo por el servicio en condiciones de plena competencia; este cargo no tiene que basarse necesariamente en los gastos incurridos por la empresa en relación con esas actividades, sino que debe basarse en el precio en condiciones de plena competencia para prestar tales servicios (comentario del artículo 7 (40) del Modelo 2010);

2) Se permiten los cargos por intereses dentro de las empresas no financieras (en circunstancias limitadas, por ejemplo, la función de tesorería) (Informe de 2010 Parte I s D-2 (v) (b) (3));

3) Las regalías se pueden atribuir al EP cuando el análisis funcional y fáctico muestra que el EP utiliza la propiedad intelectual atribuible a otra parte de la empresa (Informe 2010 Parte I s D-3 (iv) (b)).

Actualmente la OCDE se ha concentrado en los EP desde la óptica “BEPS” (2013)<sup>18</sup>, en particular para prevenir la elusión artificial del estatus de

---

<sup>18</sup> La cuestión del Informe “BEPS” y su Plan de Acción se abordará nuevamente en el punto 7 de este trabajo. A grandes rasgos, El proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

EP, ensayando nuevas caracterizaciones y conceptualizaciones para la constitución de un EP, por ejemplo, con relación a la economía digital (Acción 1). En líneas generales, ése es el contenido de la Acción 7 del “Plan de Acción BEPS” (2013) que tuvo su informe final en 2015 denominado *“Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status”*.

Sin perjuicio de ello, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó en julio de 2016 un borrador de discusión para comentarios públicos y celebró una consulta con comentaristas públicos en octubre de 2016. Las más de 400 páginas de comentarios enviados por comentaristas sobre el “Borrador de Discusión” de 2016 resaltaron la importancia de desarrollar una guía que sea relevante para todos los países, independientemente de su enfoque para atribuir los beneficios a los establecimientos permanentes. Esto derivó en una *“Public Discussion Draft”* (borrador) denominada *“BEPS Action 7 - Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments”*, del 22 de Junio al 15 de Septiembre de 2017.

Este “borrador de Discusión” 2017 cubre los establecimientos permanentes derivados del Artículo 5 (5), incluyendo ejemplos de una estructura de comisión para la venta de bienes, una estructura de ventas de publicidad en línea y una estructura de compras. También incluye orientación adicional relacionada con los establecimientos permanentes creada como resultado de los cambios en el artículo 5 (4) y proporciona un ejemplo sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes derivada de la regla antifragmentación incluida en el artículo 5 (4.1).

La OCDE celebró una consulta pública sobre este “borrador de Discusión” -que brinda orientación adicional sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes-, en noviembre de 2017 en el Centro de Conferencias de la OCDE en París, Francia.

---

es la iniciativa puesta en marcha por la OCDE a partir de 2013 para combatir las prácticas de elusión fiscal internacional de las multinacionales y, especialmente, evitar la doble no imposición. Para ello, se establecieron 15 acciones específicas (Plan de Acción) que abordan el problema del traslado de beneficios y la erosión de las bases tributarias de los Estados y se encuentran actualmente en etapa de implementación. Cada acción enunciada por la OCDE ha tenido un Informe especial dedicado a su problemática durante el año 2015.

El resultado de esta consulta pública referida fue el -hasta la fecha del presente trabajo- último informe elaborado por la OCDE denominado “Guía adicional para la atribución de beneficios a Establecimientos Permanentes” que fue publicado con fecha 22/03/2018<sup>19</sup>.

Este informe contiene una guía adicional sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes como resultado de los cambios originados en el Informe sobre la Acción 7 BEPS (impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente) al Artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Esta guía adicional incluye punto por punto toda la temática desarrollada en la consulta pública, tal como fue descrita en los párrafos anteriores: principios generales para la atribución de beneficios a establecimientos permanentes derivados del Artículo 5 (5); ejemplos de una estructura de comisionista para la venta de bienes, ventas de publicidad en línea y una estructura de adquisiciones; orientación adicional relacionada con los establecimientos permanentes creada como resultado de los cambios en el artículo 5 (4); y un ejemplo sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes derivada de la regla antifragmentación incluida en el artículo 5 (4.1).

## 7. EL FALLO ITALTEL DESDE LA ÓPTICA DEL REPORTE “*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*” (BEPS) DE LA OCDE (Acción 10)<sup>20</sup>.

La Nación Argentina como participante del G-20 y país asociado BEPS (cuyo primer informe salió a la luz en el año 2013) y la AFIP de manera institucional han expresado en diversas oportunidades la intención de 'coordinar posiciones' y de ponerse 'a la vanguardia' de las acciones del plan BEPS (“erosión de la base y desvío de utilidades”).

---

<sup>19</sup> <http://www.oecd.org/ctp/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm> (último ingreso 20/07/2018).

<sup>20</sup> En este punto se ha realizado un extracto de las principales cuestiones analizadas en el trabajo citado en la nota número 23.

Cabe destacar que desde mediados de 2017 Argentina forma parte de las 68 jurisdicciones que firmaron la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios del 24 de noviembre de 2016<sup>21</sup>.

La acción 10 de las 15 dadas a conocer por la OCDE<sup>22</sup> contempla como parte de las medidas especiales el desarrollar reglas de precios de transferencia para proveer protección contra los tipos más comunes de erosión de la base imponible mediante pagos tales como honorarios de administración y gastos de la casa matriz.

Y en tal sentido el paquete final del plan BEPS dado finalmente a conocer el 5/10/15 contempla un enfoque opcional simplificado para “servicios de bajo valor agregado” e introduce cambios y aclaraciones al capítulo VII de las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia<sup>23</sup>.

Para la OCDE, los “servicios de bajo valor agregado” intra-grupo tienen las siguientes características: son de naturaleza de soporte; no son parte de la actividad principal del grupo multinacional; no requieren el uso de intangibles únicos y valiosos ni dan lugar a su creación; y no implican la asunción o control de riesgo sustancial o significativo ni conducen a su creación para el proveedor de servicios.

La OCDE estipuló ejemplos de servicios que probablemente satisfagan la definición de 'servicios de bajo valor agregado', entre los cuales se encuentran los servicios generales de carácter administrativo o de oficina. Tal tipo de servicios son asimilables a los gastos generales de administración y gestión del fallo “Italtel”, por los cuales no se permitió la deducción en el impuesto a las ganancias.

---

<sup>21</sup> <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--68-jurisdictions-sign-the-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps> (último ingreso 20/07/2018)

<sup>22</sup> <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> (último ingreso 20/07/2018)

<sup>23</sup> <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315351e.pdf?expires=1446214237&id=id&accname=guest&checksum=1F06FB9C69E3235E0627A589043B0E0A> (último ingreso 20/07/2018)

La nueva sección D del capítulo VII de esas Guías en palabras de la OCDE 'brinda una guía para conseguir el equilibrio necesario' entre alocar apropiadamente a los miembros de un grupo multinacional los cargos por servicios intra-grupo de conformidad con el estándar del operador independiente; y la necesidad de proteger la base imponible de los países pagadores.

El enfoque opcional simplificado propuesto por el Reporte BEPS: (i) especifica una amplia categoría de servicios intra-grupo comunes que requieren un margen de utilidad (*mark-up*) sobre costos muy limitado; (ii) aplica una llave de alocaión consistente para todos los destinatarios de tales servicios intra-grupo; y (iii) ofrece mayor transparencia a través de requisitos de reporte específicos que incluyen la documentación que exponga la determinación del agrupamiento concreto de costos.

El documento explica que como este enfoque es opcional y simplificado, la "prueba de los beneficios" para el país pagador es simplificada y moderada. De ser aplicado este enfoque, la presunción de que las empresas sólo están dispuestas a incurrir en costos si hay una razón de negocios para hacerlo y la seguridad de que el enfoque conduce al tratamiento igualitario de estos costos por los miembros del grupo multinacional en circunstancias similares, sustituye a la prueba detallada de los beneficios recibidos habitual para otros cargos por servicios intragrupo.

Para los grupos multinacionales que elijan el enfoque simplificado, la 'prueba de los beneficios' se satisface por categoría de servicio y no por cada cargo particular. Así, al contribuyente le alcanza con demostrar que la asistencia fue provista sin necesidad de identificar los actos específicos llevados a cabo que dieron lugar a los cargos efectuados.

Cumplidos los requisitos de información aplicables, una única factura anual con la descripción de la categoría de servicios es suficiente como respaldo del cargo y se prescinde de la correspondencia u otros elementos de prueba de las conductas individuales.

En resumen, el enfoque simplificado reconoce que los cargos intra-grupo por “servicios de bajo valor agregado”, de conformidad con el estándar del operador independiente: es cercano a los costos incurridos; asigna los costos de la prestación de cada categoría de tales servicios a los miembros del grupo multinacional que se benefician del uso de esos servicios; y luego, aplica el mismo margen de utilidad para todas las categorías de servicios. Los grupos multinacionales que no elijan aplicar el enfoque simplificado deben realizar un análisis de precios de transferencia completo.

Adentrándose nuevamente en el fallo bajo examen, no debe olvidarse que la sucursal argentina carece de autonomía en la toma de decisiones empresariales y que la casa matriz debió haber incurrido en gastos para dirigir, controlar, gestionar, etc. –cuestión admitida por el propio Tribunal Fiscal-, lo que equivale a decir que la sucursal argentina necesitaba de la actividad de la matriz y por ende hubiera estado dispuesta a pagar por tales servicios si fueran partes independientes.

Siendo ello así, se ha opinado que “...de ello se colige que el contribuyente argentino cumple con la 'prueba de los beneficios' por lo que existe una obligación de retribuir los servicios recibidos de la casa matriz, lo que no resulta invalidado por el hecho de que el modo de atribución sea a través de un prorrateo matemático, es decir que no sea por imputación directa”<sup>24</sup>.

Además dicho autor valoró que “la postura del Tribunal sobre la exigencia del Protocolo de que los gastos se encuentren directamente vinculados a la actividad del establecimiento permanente, genera un agravamiento de la posición fiscal del establecimiento permanente comparada con otras empresas residentes en la Argentina”.

Para terminar afirmando que “No admitir que la sucursal argentina deduzca los gastos por servicios que de no haber sido provistos por la casa

---

<sup>24</sup> Rybnik, Daniel, “*Italtel: el antónimo de BEPS*”, *Práctica Profesional* 2015-250, 26.

matriz hubiera debido recurrir a un proveedor externo o realizarlos por sí mismo vulnera la cláusula de no discriminación del Convenio para evitar la Doble Imposición con Italia”.

Frente a tales consideraciones, cabe recordar que las directrices de la OCDE no constituyen leyes de obligatoria aplicación para los tribunales argentinos; y si bien es cierto que Argentina se comprometió a incorporar el razonamiento de BEPS –cuestión que comenzó a realizar mediante el dictado de la Ley 27.430-, para el momento de los hechos juzgados el informe BEPS ni siquiera existía, y para el momento en el que el Tribunal Fiscal falló, el compromiso firmado por Argentina aún no existía.

El supuesto agravamiento de la posición fiscal del EP comparado con otras empresas residentes en Argentina y la consecuente presunta violación del Convenio, no son tales, a poco que se repare en que el Tribunal Fiscal aplicó el Protocolo Anexo pero también la ley argentina, tal como se hubiera aplicado en un caso entre residentes argentinos exclusivamente. No hubo discriminación por residencia o nacionalidad ni se agravó la situación del EP; si se hubiera tratado de un residente argentino se le hubiese exigido la misma prueba respecto a sus gastos generales de administración y dirección, es decir, no hubiese alcanzado con un prorrateo matemático porque la ley argentina no lo admite.

Por otro lado, si se hubiera reducido la cuestión a determinar la cuantía que hubiera debido abonar el establecimiento estable de haber contratado con un tercero independiente o realizado internamente las actividades que la casa matriz realizó en su beneficio, es decir, la aplicación de las normas de precios de transferencia, ello debiera haber formado parte de la prueba producida por la parte actora, quien no alegó ni probó nada que otorgue certeza y veracidad conforme el principio de *arm's length*<sup>25</sup> al monto de gastos que se pretendía

---

<sup>25</sup> Este principio no es un mecanismo anti-abuso de tratados internacionales. Se trata de un principio general de los tratados impositivos internacionales, interpretable a través de la OCDE y de la Convención de Viena.

deducir. El Tribunal no puede suplir a las partes en el ejercicio de su derecho de defensa.

## 8.- CONCLUSIONES.

1) El fallo “Italtel” pone de resalto que nuestra legislación -y la AFIP-DGI- exigen, en relación a los gastos efectuados en el exterior, una demostración de la conformación de esos gastos y de su vinculación con ganancias gravadas que excede la práctica habitual de las multinacionales.

2) Entre los gastos 'directos' y los 'indirectos' no existe una distinción sustancial (a los fines de su deducción en el impuesto a las ganancias) sino meramente probatoria, por ello el Tribunal consideró que el prorrateo matemático no cumple con esta pauta y que allí radica la principal razón por la que debe desconocerse su deducción.

3) Por el modo en que se resuelve con relación a los gastos generales de administración y gestión, puede entenderse que los gastos efectuados en el exterior requieren de un trabajo de documentación riguroso. Documentar que el gasto se hizo, pero sobre todo, que fue en beneficio del establecimiento permanente argentino. Un prorrateo matemático de gastos no cumplirá el requisito mencionado de “vinculación” con la actividad del establecimiento permanente.

4) La normativa argentina resulta imprecisa en cuanto a la atribución de gastos a un establecimiento permanente, por ello el esfuerzo interpretativo que se vio obligado a realizar el Tribunal Fiscal de la Nación. Sería positivo que nuestro Fisco Nacional propusiera una construcción de los requisitos para la deducción de los gastos en el exterior procurando que los contribuyentes puedan regirse con un criterio uniforme. Lamentablemente, en la última reforma tributaria (Ley 27.430) esto no se ha realizado.

5) En el fallo “Italtel” no se estableció una pauta rígida por medio de la cual sólo los gastos directos serían deducibles, en perjuicio de los gastos



llamados "indirectos" -en función de la vinculación con ganancias gravadas-. De hecho, el Tribunal Fiscal reconoce que la sucursal argentina tenía derecho a deducir los gastos generales de administración pero ratifica la impugnación - que realizó el Fisco Nacional- del modo de atribución.

6) No se vislumbra en el caso que se haya aplicado la normativa local en perjuicio de la normativa internacional, violando la prevalencia de un Tratado Internacional por sobre la ley interna, en la medida que se suscribió el Protocolo Anexo B del Convenio para Evitar la Doble Imposición que establecía las mismas limitaciones de deducción de gastos que contiene la ley argentina y dicho dispositivo fue aplicado por el Tribunal Fiscal a la hora de resolver.

7) En cuanto a la deducción de gastos y el principio de no discriminación, corresponde recordar que al amparo de las normas locales vigentes no es posible propiciar una idea de "universalidad del pasivo" que se entienda como la falta de deber legal de acreditar la relación de causalidad entre los gastos y la generación o conservación de rentas gravadas.

8) La interpretación propiciada por el Tribunal Fiscal es conteste con la opinión de la OCDE en los Comentarios al Modelo que se utilizó para firmar el CDI entre Argentina e Italia, toda vez que la condición principal del art. 7 (3) es que los gastos deben ser incurridos a los fines del Establecimiento Permanente y no atribuidos en forma automática.

9) Actualmente el párrafo tercero del art. 7 del Modelo de OCDE se encuentra suprimido y no aparece en el nuevo Modelo de 2017. La posición conceptual actual radica en los principios de "empresa separada" y de "plena competencia", y los gastos serán deducibles en función del cumplimiento del umbral del "enfoque autorizado de la OCDE".

10) En la medida que el CDI no sea modificado para alinearse con las nuevas tendencias en materia de Convenios para Evitar la Doble Imposición, las consideraciones vertidas por el Tribunal Fiscal en el fallo "Italtel" permanecerán vigentes. Por ello resulta relevante conocer los parámetros de vinculación y atribución fijados en dicho fallo y examinados en este trabajo.

11) De conformidad con el razonamiento “BEPS”, el nuevo Modelo de CDI de 2017 y los Comentarios de la OCDE -previa modificación en la redacción de los CDI firmados por Argentina-, con la acreditación de la aplicación del estándar de “arm's length” en materia de atribución de gastos generales Matriz-Sucursal, ya no sería exigible otra prueba para su correcta deducción, aunque fueran prorrateados. Ello así en la medida que no corresponderá la invocación del derecho interno argentino que queda desplazado por el Tratado Internacional.

12) Mientras no se modifique el CDI, demostrar que los gastos de dirección y administración se relacionan con el Establecimiento Permanente seguirá siendo una ardua tarea. La realidad jurisprudencial indica que la asignación de estos servicios a cada beneficiario debería estar basada en una prueba que refleje su uso, como por ejemplo la cantidad de personal y de horas dedicada a esa tarea, o la cantidad de órdenes de trabajo procesadas vinculadas con el EP, correos electrónicos, informes de supervisión, etc. Además, puede pensarse en una certificación contable que verifique costos indirectos relacionados con los servicios prestados al EP (salarios, cargas sociales, etc.) y/o, de ser posible, en un estudio de Precios de Transferencia que demuestre que el porcentaje de gastos asignado al EP se corresponde con un porcentaje razonable de mercado en una empresa independiente que tenga dichos costos de dirección y administración operando en el mismo rubro.

## 9.- REFERENCIAS.

Libros consultados:

Fernández, Luis O.: *“Impuesto a las ganancias”*, 2ª ed., La Ley, Buenos Aires, 2009.

Gotlib-Vaquero, *“Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina”*, La Ley, Buenos Aires, 2005.

Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo, *El impuesto a las ganancias*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

Rajmilovich, Darío, *“Convenios para evitar la doble imposición”*, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2011.

Reig, Enrique; Gebhardt, Jorge y Malvitano, Rubén., *“Impuesto a las Ganancias”*, Errepar, Bs. As., 2010.  
Uckmar-Asorey-Billardí y otros, *“Manual de Derecho Tributario Internacional”*, La Ley, Buenos Aires, 2011.

Artículos de revistas on-line e informes de organismos internacionales consultados:

Armanini, Mariano A, *“Comentario al fallo Italtel SpA Sucursal Argentina s/ Apelación Impuesto a las Ganancias”*, Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, junio 2016.

Batalle, Mariana; Brandt, María I., *“Principio de Universalidad del Pasivo y Deducción de Gastos de Financiamiento: A raíz de un nuevo precedente del Tribunal Fiscal de la Nación”*, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo/Boletín XXXVII, septiembre de 2016.

Bravazon, Mark, *“The attribution of profits and capital structure to a permanent establishment under the oecdmodel tax treaty”*, Law Faculty of the University of Sydney, diciembre de 2002.

CONSOLI, Gustavo – PALOU, Diego, *“La atribución del gasto a la sucursal y los Convenidos de Doble Imposición”*, DTE – N° 386 – Mayo 2012 – T. XXXIII.

Fernández, Néstor Carmona, *“La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”*, IEF, CRONICA TRIBUTARIA NUM. 145/2012 (39-57).

Gebhardt, Jorge; Malvitano, Rubén H., *“Convenios de doble imposición: la deducción de gastos frente a la cláusula de no discriminación”*, Doctrina Tributaria ERREPAR, XXXV, enero 2014.

Keiniger, Walter C.; Batalle, Mariana, *“Deducción de gastos en el exterior: tendencia de los tribunales y un nuevo precedente”*, Doctrina Tributaria ERREPAR, Tomo XXXVII, mayo 2016.

Laiun, Fernanda, *“La deducción de los gastos efectuados en el exterior”*, Revista IMP 2015-11, 51, L.L.

Longas Lafuente, Antonio, *“Criterios delimitadores del establecimiento permanente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los impuestos indirectos”*, IEF, Cuadernos de Formación. Colaboración 29/08. Volumen 6/2008.

Meloni, Eduardo O., *“Impuesto a la renta de sociedades. Establecimiento Permanente. Circunstancias bajo las cuales una subsidiaria de una sociedad extranjera puede ser considerada un establecimiento permanente de la misma. Jurisprudencia de Francia (“Conseil D’Etat” - 3ra. Subsección - París – 20/6/2003)”*, ERREPAR (DTE), Tomo XXV, febrero de 2004.

Milet, Matías, *“Permanent Establishments Through Related Corporations Under the OECD Model Treaty”*, Canadian tax journal / revue fiscale canadienne (2007) vol. 55, no 2, 289 – 330.

OCDE, *Comentarios al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición*, 2010.

OCDE, *Report on the attribution of profits to permanent establishments*, 22/07/2010.

OCDE, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 12/02/2013.

OCDE, *Action Plan on base Erosion and Profit shifting*, 2013.

OCDE, *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015*, 25/05/2016.

OCDE, *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015*, 27/06/2016.

OCDE, *BEPS Action 7: Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments*, 25/06/2015 – 15/09/2017.

Pankiv, Marta, *“Contemporary application of the arm’s length principle in transfer pricing”*, IBDF, mayo de 2017.

Raffaele Russo - Edoardo Pedrazzini, *“Permanent Establishments under Italian Tax Law: An Overview”*, IBFD, EUROPEAN TAXATION AUGUST/SEPTEMBER 2007.

Rybnik, Daniel, *“Italtel: el antónimo de BEPS”*, Práctica Profesional 2015-250, 26, L.L.

Sacristán, Silvia Michael, *“El impacto de la vinculación fiscal en las relaciones establecimiento permanente-casa central. La acreditación de los gastos de la casa central imputados”*, IEF, Cuadernos de Formación. Colaboración 7/08. Volumen 5/2008.

Sáez, Amelia Maroto, *“Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes”*, CRONICA TRIBUTARIA NUM. 131/2009 (79-105).

Yemma, Juan C.; Rajmilovich, Darío M., *“El retorno a la senda correcta. A propósito de los gastos en el exterior”*, Doctrina Tributaria ERREPAR XXXVI, julio 2015.

Jurisprudencia citada:

“J. Walter Thompson Argentina SA” - CNFed. Cont. Adm. - Sala I – 24/8/2006.

“Computata SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias” - TFN - Sala A – 26/6/2002.

“Buombicci, Neli A. s/apelación de clausura” - CSJN – 8/6/1993.

“Desarrollo Pesquero Marítimo del Atlántico Sur SA” - TFN - Sala C – 2/2/2006.

“Ideas del Sur SA” - TFN - Sala B – 21/9/2007.

“Pirelli Neumáticos SAIC” CSJ 597/2014 (50-P) ICS1, del 09/05/2017.

“Hoteles Sheraton de Argentina SAC” - TFN - Sala A – 6/3/2012

“Hoteles Sheraton de Argentina SAC” - CNFed. Cont. Adm. - Sala I – 14/4/2015.

“Rovafarm Argentina SA”, CNFed. Cont. Adm. – Sala V – 19/02/2015.

“ACFOR SAC”, TFN, 22/07/1964.

“Pan American Energy LLC Sucursal Argentina”, CNFed. Cont. Adm. -Sala IV- 11/09/2012.

“Swift Armour S.A. Argentina”, CNFed. Cont. Adm. -Sala III- 29/12/2011.

“Terminales Río de la Plata S.A.”, TFN -Sala A- 09/09/2014.

“IVAX Argentina SA”, TFN –Sala B- 30/03/2016.

“INC SA”, CNFed. Cont. Adm. -Sala V- 20/04/2011.

10. ANEXO: FALLO “ITALTEL SpA SUCURSAL ARGENTINA”

### **TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

En Buenos Aires a los 20 días del mes de abril de 2015, se reúnen los miembros de la Sala “B” Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) a fin de resolver la causa: “ITALTEL S.P.A. SUCURSAL

ARGENTINA s/apelación Impuesto a las Ganancias”. Expte. N° 28.872-I y su acumulado N° 33.027-I.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que a fs. 35/70 y fs. 162/181, se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 121/2006 y N° 111/2008, respectivamente de fechas 04/12/2006 y 15/12/2008, dictadas por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI. Por la primera se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2000 con más intereses resarcitorios. Por la segunda, se aplicó una multa a la sociedad encartada en los términos de los arts. 46 y 47 inc. c) y d) de la ley ritual, graduando la sanción en tres tantos del Impuesto a las Ganancias, período 2000, supuestamente dejado de ingresar.

Explica la apelante en su escrito recursivo que actuó durante el período determinado como sucursal argentina de la empresa italiana ITALTEL S.p.A. - Casa Matriz, con sede en Milán. La sucursal argentina habría ajustado su declaración jurada por el período fiscal 2000 a las disposiciones del Convenio para evitar la Doble Imposición suscripto entre la República Argentina y la República Italiana (en adelante “CDI”) con fecha 15/11/1979, ratificado por ley 22.747.

Entiende que sería aplicable en la especie el art. 7 del CDI que sería una reproducción exacta del modelo aplicado en la OCDE y, en función del cual, cualquier tipo de gastos incurridos para la actividad del establecimiento permanente en país extranjero, debería ser tenido en cuenta como tal y deducido a los efectos fiscales, sea en la casa matriz o en la sucursal. También invoca el informe publicado por la OCDE sobre el tema denominado “*Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*” - Parte I (Condiciones Generales), 02/08/2004, que constituye una exposición interpretativa sobre el art. 7 del modelo OCDE.

Aduce que la posición fiscal no aceptaría los alcances del CDI que interpreta la OCDE, en particular con relación a los gastos generales de dirección y administración, porque –según sus dichos- el Fisco incurriría en un error al exigir la prueba de dichos gastos mediante comprobantes específicos, toda vez que dichos gastos generales o administrativos se denominan así por no poder ser afectados directamente a la financiación o gestión de ventas. De allí que no podría acreditarse una vinculación directa con gastos deducibles.

Con relación a los gastos de dirección, manifiesta que el Fisco no podría exigir que los emolumentos del gerente general a cargo de las operaciones internacionales, o miembros del Directorio de la Casa Matriz, se deban pagar en Italia divididos en tantos recibos como sucursales tenga la empresa en el exterior. Expresa que en ninguna parte del mundo existiría semejante forma de pago, pues los Directorios y Gerencias serían remunerados globalmente por la actividad total de la empresa. Asimismo, hace notar que en la sucursal argentina no habría ningún Directorio, estando sujeta a los órganos directivos de la casa matriz. Localmente, solo existiría un delegado

para hacer cumplir las órdenes del Directorio.

En cuanto a los gastos de administración, asevera que la propaganda institucional observada por el Fisco no podría ser afectada al costo de una parte determinada de la empresa, sino a su totalidad. Se agravia porque la administración fiscal ignoraría la noción de publicidad institucional dirigida a prestigiar una marca a nivel internacional y local en general y ello solo habría servido para lograr la individualización de diez casos cuyo monto es el 3% del total de publicidad invertido a nivel mundial por Italtel. De la manera en que el Fisco presentaría la cuestión, se descalificaría, con base en un importe total de poca cuantía relativa, la totalidad de las inversiones en publicidad institucional.

Relata que para establecer la parte proporcional a la sucursal de los gastos de publicidad, habría implementado el sistema proporcional de la OCDE, para así posibilitar que el CDI se cumpla plenamente.

Hace hincapié en que el monto total de la operación impugnada que se elevaría a la suma de U\$S 4.395.363,97, no habría podido ser generado por la sucursal, lo cual pretende demostrar describiendo la composición de sus activos fijos, inventarios y personal. Asegura que la operación de la sucursal estaría constituida por un simple manejo de las mercaderías producidas en el exterior e importadas en función de contratos que son cumplimentados en la casa matriz. Solo unos pocos productos de uso corriente serían objeto de inventario, cuya disposición asume como riesgo empresario la dirección de la sucursal local. En ese sentido, en su tesitura sería irrazonable pretender que una pequeña estructura pueda generar en el país un monto tan elevado de actividad.

Narra que el procedimiento administrativo llevado a cabo por el Fisco Nacional habría girado en torno al origen de dos tipos de gastos facturados por la Casa Matriz a la Sucursal: 1) Gastos generales de Dirección y Administración y 2) Gastos de Dirección y Generales de Administración relacionados con los nuevos servicios telefónicos línea UT (conmutación – telefonía fija).

Afirma que los gastos generales nombrados en primer término representarían la cuota parte de gastos de dirección y administración incurridos por la Matriz asignada para el desarrollo de las actividades de la sucursal argentina. Serían erogaciones realizadas en el exterior que responden a los conceptos de los gastos de dirección y administración general vinculados al negocio de la sucursal y regulados por el art. 7 del CDI. Dichas actividades generales para la administración de las sucursales en el exterior tendrían un costo para la Casa Matriz, que se proratea entre todas las sucursales en relación al porcentaje de ventas que representa cada una de ellas, respecto del total de las sucursales administradas.

Los gastos nombrados en segundo término –que también denomina “gastos directos de producción”- estarían relacionados con cargos de la Matriz para la sucursal, por tareas de producción realizadas en Italia con relación a las ventas contratadas por esa sucursal. En ese orden, explica que la sucursal no tendría capacidad instalada para producir equipos (*hardware*) y menos aún para producir el *software* a cargarse en los equipos. Los procesos necesarios para la carga de programas en los equipos, su adaptación y

funcionamiento, se realizarían en las instalaciones de la Casa Matriz por personal especializado para ello. La Matriz, a su vez, habría facturado el costo real de la instalación del *software* a la sucursal, siendo dichas facturas las que se encontrarían impugnadas en autos.

Da cuenta del método que habría utilizado la Casa Matriz para calcular el costo de las tareas realizadas por su personal y adjudicado a la sucursal para la producción de *software*. Con ello y la documentación respaldatoria acompañada, según su tesis, habría demostrado que el 68,66% del total impugnado por el Fisco tendría respaldo suficiente para rechazar la pretensión fiscal, si se hubiera realizado el mismo análisis para la totalidad del importe en debate. Concluye que estaría demostrado que las tareas relativas a las operaciones amparadas por el art. 7 del CDI serían reales.

Agravia a la parte actora que el Organismo Fiscal cuestionaría gastos autorizados a deducir en el orden local por el CDI, no obstante referirse a erogaciones realizadas en el otro país, y no habría entendido que esta internacionalización de la fiscalización impondría el deber de facilitar reales posibilidades probatorias a nivel internacional.

Señala que las exigencias probatorias que pretendería el organismo fiscal, impedirían en los hechos la aplicación del CDI, toda vez que no serían acordes con una interpretación racional de las mismas, conforme el contexto comercial de que se trata. Indica que la AFIP-DGI habría prescindido del CDI y habría tratado el tema como si se tratara de empresas no amparadas por un tratado internacional. No obstante ello, recuerda que las normas internas de nuestro país admiten la deducción de gastos realizados en el exterior, sujetos a ciertas limitaciones (art. 116 DRLIG), empero tales limitaciones – comprobación de que los mismos están destinados a obtener, mantener y conservar las ganancias de fuente argentina- deberían enmarcarse en el contexto del tratado internacional.

Asevera que en el marco internacional, la exigencia fiscal debería contemplar que los gastos en cuestión no necesariamente están vinculados directamente a la actividad de la sucursal ubicada en Argentina, sino que responderían en general a atribuciones realizadas sobre la base de prorrateos u otros procedimientos convencionales, razonables y uniformemente aplicados.

Discurre acerca del Modelo OCDE de convenio, base tomada para el CDI firmado entre Argentina e Italia, pues el mismo admitiría la deducción del cargo por "*overhead expenses*" (gastos generales) realizados por la Casa Matriz, en tanto el

contribuyente (sucursal argentina) arrime suficientes elementos de aquélla como para poder demostrar que los mentados gastos en el exterior responden a los conceptos de administración general y dirección vinculados al negocio de la sucursal; que el cargo recibido responde a gastos reales y no incluye ningún componente de utilidad; y finalmente que los factores tenidos en cuenta para el procedimiento de distribución de los cargos son veraces. Según su postura,

todos esos elementos habrían sido acreditados con la documentación arrimada y las medidas probatorias solicitadas.

Con relación a los gastos generales de dirección y administración, sostiene que no sería razonable que un gasto por publicidad efectuada en un aeropuerto internacional deba ser acreditado con documentación de la que surja en forma específica que fuera destinado en un monto determinado a la actividad comercial específica a desplegar en nuestro país.

De igual manera, respecto a los gastos por prestaciones por nuevos servicios telefónicos y gestión centrales, constituiría una irracionalidad –en sus palabras- pretender la existencia de documentación que identifique la cantidad de horas-hombre trabajadas por empleados de la Casa Matriz italiana, asignadas al desarrollo de *software* que habría de ser utilizado por la sucursal argentina para su prestación de servicios local.

Agravia a la recurrente que el tema de los gastos de dirección y administración general habría sido motivo de fiscalización en tres períodos diferentes; en los dos primeros, el Fisco se habría dado por satisfecho, pero la operatoria de la Matriz con su sucursal habría sido siempre la misma. Asimismo, se agravia de que a lo largo de las actuaciones administrativas se habrían exigido pruebas por parte la empresa, pero no se habría permitido la producción de las mismas.

Expresa que el requerimiento de aportar la totalidad de los comprobantes de gastos mundiales de la Matriz, constituiría una prueba “diabólica” que habría intentado reemplazar con la internacionalización de los medios probatorios que el Fisco habría negado, ocasionando la nulidad de la resolución traída en recurso por violación del derecho de defensa. Así también considera que el hecho de haberse tenido por válidas las pruebas arrimadas en respaldo de sus operaciones por períodos anteriores y para el período presente no, sin haber meditado cambio alguno de la metodología por parte de la empresa o la auditoría, viciaría de nulidad a la resolución por falta de motivación y causa.

Declara que fue promovida denuncia penal contra el Sr. Vito Locastro, presidente de Itatel sucursal argentina al tiempo de los hechos, la cual fue desestimada porque los hechos denunciados no constituían delito. No obstante ello, se impuso multa dolosa a la empresa recurrente fundada en las previsiones de los arts. 46 y 47 incs. c) y d) de la ley 11.683, respecto de lo cual se agravia por inexistencia de conducta dolosa.

Destaca que la resolución que impone sanción de multa repudiaría la decisión judicial y pretendería desconocer que existe cosa juzgada respecto de la conducta de Itatel sucursal argentina, violentando el principio de *non bis in idem*. La conducta de la empresa ya habría sido juzgada, declarándose la ausencia de dolo, y una calificación distinta produciría un escándalo jurídico de dos tribunales que califiquen de manera distinta una conducta adoptada por una misma persona.

Manifiesta, además, que la multa pretendida estaría prescripta, pues el plazo del art. 58 de la ley de rito habría comenzado a correr el 1 de enero del año 2001, habiendo prescripto el 1 de enero del año 2006.



Afirma que en los hechos no se verificaría el pretendido supuesto interruptivo del inciso a) del artículo 68 de la ley 11.683, toda vez que el mismo establecería que la prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva, se interrumpirá por la comisión de nuevas infracciones, que deberían ser iguales, nunca análogas e Italtel sucursal argentina no registraría antecedentes por infracciones del mentado art. 46.

Cita doctrina y jurisprudencia. Formula reserva del caso federal. Ofrece prueba. Solicita se revoquen la resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 78/84 y fs. 191/211, contesta los recursos el Fisco Nacional.

Con relación al planteo de nulidad interpuesto por la actora, expresa que el Fisco Nacional habría dado cumplimiento respecto de todos los requisitos de fondo y forma en la sustanciación y conclusión del procedimiento, siendo que, además, la recurrente no habría demostrado la indefensión alegada ni el perjuicio ocasionado. Por, en virtud de que la resolución en crisis habría ajustado el derecho al proceso y las normas aplicables, correspondería rechazar la nulidad solicitada.

Relata que se encuentran alcanzadas por el impuesto las ganancias obtenidas por los establecimientos estables pertenecientes a sociedades constituídas en el extranjero, de conformidad con los arts. 49 y 69 de la ley del tributo. Por aplicación del art. 14, las sucursales y demás establecimientos estables deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.

Las transacciones entre un establecimiento estable con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serían considerados como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Cuando tales prestaciones no se ajusten a dichas prácticas, las mismas serían ajustadas conforme a las previsiones del art. 15.

En ese orden, cita el art. 80 de la ley del gravamen, el 116 del Decreto reglamentario y el art. 7 del CDI y destaca que la posibilidad de deducción de los gastos realizados en el exterior quedaría sujeta a la condición de existencia de documentación fehaciente que respalde a los mismos, y que, además, tengan su correlato directo, necesario y razonable en la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas de fuente argentina.

Asevera que la contradicción entre la normativa interna y el art. 7 del CDI sólo existiría en la argumentación de la actora, puesto que la posibilidad de deducir gastos de dirección y generales de administración contemplada en el CDI, también se encontraría prevista en la legislación argentina, solo que en este caso quedaría supeditada a que se demuestre su vinculación con las rentas de fuente argentina.

Hace hincapié en que la documentación obrante en los antecedentes administrativos no probaría que los gastos incurridos por la Casa

Matriz fueran necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias de la sucursal. No se explicaría cuál es la vinculación entre los gastos generales de administración y el funcionamiento de la sucursal argentina.

Respecto a los gastos definidos como de imputación directa, se trataría de listados que contienen datos numéricos (horas-hombre) y detalles que identifica como “órdenes de trabajo”, de los cuales no surge quién es el emisor, no se encuentran suscriptos por autoridad alguna de la Casa Matriz.

En lo que hace a las copias de recibos de sueldo y de facturas emitidas por Italel SPA Sucursal Argentina a Telecom Argentina Stet France Telecom SA por suministros de software, señala que en la hipótesis de que la apelante hubiese identificado correctamente la documental indicada más arriba, no podría relacionarse que uno o varios empleados de la planta de personal de su Casa Matriz hubieran participado efectivamente cumpliendo las órdenes de trabajo que habría derivado en la concreción de la obra “suministro de software” que en definitiva habría sido facturada a Telecom de Argentina.

Remarca que los empleados de la Casa Matriz cobrarían sus salarios por desempeñarse bajo relación de dependencia, sin que la prueba aportada acredite que hayan percibido retribución alguna por desempeños laborales para las sucursales del exterior.

Aduce que la actora fundamentaría su posición en la gran cantidad de comprobantes que conformaría la prueba tendiente a demostrar el origen de los conceptos facturados en las cuatro facturas observadas y la imposibilidad materia de acompañarlas debido a su gran cantidad. No obstante, en la tesitura fiscal, debería prestarse especial atención a las disposiciones vigentes en materia de carga de la prueba (art. 377 CPCCN), concluyendo que la recurrente no habría acreditado fehacientemente la veracidad de sus dichos.

En síntesis, afirma que la apelante habría interpretado erróneamente que la impugnación efectuada resultaría contraria al convenio, lo cual no sería así. En ese sentido, tampoco se le objetaría la forma de distribución, sino la transparencia de las deducciones, pues la existencia de un CDI -según sus dichos- no debería confundirse con un “salvoconducto” para admitir cualquier tipo de deducción.

Con relación a la prescripción de la multa aplicada, manifiesta que la causal interruptiva de la prescripción no habría acaecido en autos puesto que la contribuyente registraría un sumario por conducta culposa en sus retenciones del Impuesto a las Ganancias – Beneficiario del Exterior-, y en virtud de ello, tratándose de infracciones de la misma índole y referidas a impuestos análogos, la causal de interrupción (art. 68 inc. a) se encontraría debidamente acreditada.

En lo que hace al planteo de cosa juzgada, señala que lo resuelto en sede penal resultaría inaplicable al caso de autos, por cuanto la materia discutida en la resolución aquí apelada excedería el ámbito de competencia material de dicho magistrado para decidir sobre aquel aspecto. Tampoco considera vulnerada la garantía de *non bis in idem* atento que no se habría iniciado otro sumario por la comisión de la infracción de autos, es decir,

que no se habría sustanciado un nuevo procedimiento sumarial por idéntica infracción.

Por último, con referencia a la tipificación de la infracción, entiende que de conformidad con una simple lectura del acto atacado, resultaría manifiesto que el Fisco ha probado el hecho cierto descrito en los incisos c) y d) del art. 47 de la ley 11.683, por lo que se ha derivado la afirmación de que existió la voluntad de producir la declaración engañosa que se juzga.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 222 se resolvió acumular el expediente N° 33.027-I al que lleva el N° 28.872-I. A fs. 238/241, y con fecha 17/05/2007, luce copia certificada de la sentencia penal recaída en los autos caratulados "LO CASTRO, Vito -Contribuyente: ITALTEL S.P.A.- sobre evasión tributaria simple", por la cual se desestima la denuncia efectuada.

Que a fs. 244 se abrió la causa a prueba y a fs. 269 luce la contestación al oficio diligenciado. A fs. 306/331 obra producida la pericia contable a efectuarse en el país. A fs. 1080/1133 obra la pericia contable producida en el extranjero en su idioma original. A fs. 1463/1492vta. luce la correspondiente traducción pública de dicha pericia.

Que a fs. 1637 se clausura el período probatorio. A fs. 1815 se elevan las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala "B" y se ponen los autos a alegar, haciendo uso de su derecho la parte actora a fs. 1817/1820 y el Fisco Nacional a fs. 1821/1826. A fs. 1829 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la litis trabada en las presentes actuaciones se funda en las siguientes consideraciones de hecho relatadas a lo largo de los antecedentes administrativos. En el Informe Final de Inspección obrante a fs. 390/396 del cuerpo número 2 del Legajo Principal (ant. adm.), se lee que la actividad por la cual se encuentra inscripta Italtel S.P.A. Sucursal Argentina (en adelante, "sucursal", "establecimiento permanente") es la fabricación de equipo eléctrico; esto es, en los hechos, la provisión, instalación y puesta en servicio de equipos para telecomunicaciones. La modalidad operativa consiste en ofrecer al mercado de operadores telefónicos proyectos "llave en mano". Las ofertas se realizan por concurso o licitación; obtenida la adjudicación se adquieren los equipos telefónicos y el material de instalación, y se contratan servicios de terceros cuando la obra así lo requiere. La venta de la obra se realiza cuando el cliente aprueba la puesta en funcionamiento de la misma. Adicionalmente, vende servicios de asistencia técnica, cursos de capacitación y reparaciones de equipos en funcionamiento.

En concreto, el ajuste fiscal surgió al verificar la cuenta "Deudas comerciales" del Balance General cerrado al 31/12/2000, cuyo saldo exteriorizado ascendía a \$22.516.680. Se observó el pasivo corriente generado en el ejercicio por un total de \$7.945.266, verificándose por este concepto que la sucursal imputó a gastos con la consecuente deducción de \$5.001.377,72, teniendo en cuenta que dentro de este monto se incluyen \$485.713,54 que

corresponden a Asistencia Técnica de su casa matriz, la cual no se encuentra dentro de la impugnación aquí discutida por haber sido admitido.

Solicitada información a la sucursal dirigida a justificar las deducciones efectuadas, la misma respondió que se tratarían de gastos de administración y comercialización que la casa matriz realiza para su sucursal en la Argentina. La documentación respaldatoria aportada (facturas emitidas por la casa matriz) y la argumentación esgrimida no constituyó fundamento suficiente –a criterio de la inspección actuante- para avalar la deducción realizada por la contribuyente.

Al examinar el ajuste fiscal en detalle, se dispone la siguiente descripción en la determinación de oficio: se impugnaron cuatro facturas y una nota de crédito por un total de U\$S 4.435.363,97 que se compone por:

a) Débito costos por nuevos servicios telefónicos y gestión central Línea UT:

Factura N° 190608 del 28/07/00 por U\$S 665.392,96

Factura N° 190236 del 20/04/01 por U\$S 2.004.537,14

Total: U\$S 2.669.930,10.-

b) Débito costos por prestaciones de dirección y gastos generales de administración:

Factura N° 190609 del 28/07/00 por U\$S 770.303,99

Factura N° 190237 del 20/04/01 por U\$S 995.129,88

Nota de crédito N° 190243 del 23/04/01 por U\$S 40.000

Total: U\$S 1.725.433,87.-

Así la cosas, sucintamente, el Fisco Nacional consideró que los gastos antes detallados carecen de justificada necesidad y vinculación con la actividad gravada del establecimiento permanente argentino como para permitir su deducción en los términos de la legislación interna atinente al gravamen a las ganancias. No obstante, no fue cuestionado en autos la existencia de establecimiento permanente, ni la efectiva realización de las ventas y/o servicios declarados, así como tampoco la existencia en sí de los gastos. Solo se discute la conexión efectiva entre los mentados gastos y la renta obtenida por la sucursal.

V.- Que, ante todo, resulta ilustrativo recordar –al tenor de la distinción afirmada por el maestro Dino Jarach- que la presente litis se enmarca en el derecho internacional tributario en sentido amplio, constituido por las normas de conflicto de origen internacional y los principios generales, y aquellas de derecho interno que tienen un rol marcado en las presentes actuaciones en pos de evitar el fenómeno de la doble imposición internacional.

Siendo ello así, se buscará en el presente pronunciamiento el equilibrio entre el interés de los países (Argentina e Italia) por evitar la doble imposición internacional, respetando el principio de no discriminación consagrado en el art. 25, párrafo segundo, del Convenio firmado por ambos, sin menoscabar la base imponible originada en las ganancias de fuente argentina obtenidas por la sucursal de la empresa italiana.

Que, en ese orden de ideas, el conflicto normativo que se expresa en los presentes actuados recae particularmente sobre el tercer párrafo del artículo 7° del Convenio entre la República Argentina y la República

Italiana para evitar la doble imposición (en adelante, "CDI") (Ley 22747/1983), cuya redacción se corresponde exactamente con aquella sugerida por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el Modelo de Convenio de 1977. Por consiguiente, resultará de cabal importancia la interpretación que haga dicho organismo internacional de su modelo, así como la posición tomada por nuestro país de cara a la misma.

Que, ello así, en primer lugar procede recordar que el art. 7, apartado tercero, del CDI dispone: *"3. Para la determinación de los beneficios de un establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en los que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración, ya sea que dichos gastos se efectúen en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o en otra parte"*.

En segundo lugar, el artículo 25, apartado segundo, del CDI dispone: *"2. Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no podrá ser sometido a imposición en ese otro Estado Contratante en forma menos favorable que las empresas de este último Estado que desarrollen las mismas actividades. La presente disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuesto que otorgue a sus propios residentes en consideración a su situación o cargas de familia"*.

Ahora bien, a este respecto, en el Protocolo anexo al CDI los Estados firmantes acordaron: *"4. Con referencia al artículo 7, apartado 3, queda establecido que por "gastos en que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente" se entenderá los gastos directamente vinculados a la actividad de dicho establecimiento permanente"*.

Que, enunciadas las principales normas en juego, debe hacerse hincapié en que el Modelo de Convenio utilizado por las partes firmantes ha cambiado a partir del año 2010, puesto que dicho apartado 3° del art. 7 fue suprimido. No obstante, la posición tomada por nuestro país en este tema se mantuvo a lo largo de los distintos modelos.

Dentro del Modelo del 22/07/2010 –Posiciones sobre el artículo 7 (beneficios empresariales) y sus comentarios- Argentina sostuvo la siguiente observación: *"5. Argentina se reserva el derecho a establecer que nada obligará a un Estado contratante a admitir la deducción de gastos realizados en el exterior y que no puedan atribuirse razonablemente a la actividad llevada a cabo por el establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de su legislación interna relativos a los gastos de dirección y administración de los servicios de apoyo y asistencia"*.

Sin embargo, tal como puede advertirse de la lectura del Anexo del Modelo OCDE, la posición del Estado Nacional argentino frente a la deducción de gastos realizados en el exterior (ex-apartado 3 del art. 7) históricamente se reiteró con la misma redacción en las versiones precedentes del Modelo.

Que, finalmente, debemos considerar las disposiciones internas que en materia de deducciones en el impuesto a las ganancias, rigen en nuestro país. Así, el art. 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que *“para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”*. Asimismo, el art. 80 de dicha ley define el concepto de gasto deducible, disponiendo que *“los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán las ganancias producidas por la fuente que las origina”*.

Asimismo, cabe citar el art. 116 del Decreto reglamentario de la Ley del gravamen, que dispone específicamente *“Entiéndese como gastos necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina, los originados en el país. Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 87 de la ley, los gastos realizados en el extranjero se presumen ocasionados por ganancias de fuente extranjera, pero la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá admitir su deducción si se comprueba debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina”*.

Por último, el aludido inciso e) del artículo 87 LIG dispone que *“De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: ...e) las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8, en cuanto sean justos y razonables”*.

VI.- Que, establecido cuanto precede, deviene pertinente comenzar por la interpretación de la normativa antes enunciada y las posiciones que se fueron asumiendo al respecto.

Que, en ese sentido, en el Informe sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes del 17/07/2008, “E. Interpretación del apartado 3 del artículo 7”, los países miembros de la OCDE concluyeron que la historia del artículo 7(3) tiende a apoyar la interpretación de que la intención original de la disposición era meramente la de asegurar la posibilidad de deducir de la renta de un establecimiento permanente los gastos pertinentes, sin pretender obstaculizar el principio de plena competencia (véase apartado 286). En consecuencia, se lee que *“en virtud del criterio autorizado por la OCDE, el papel del artículo 7(3) debe ser meramente el de garantizar que los gastos derivados de la actividad del EP se tienen en cuenta en la atribución de beneficios a dicho EP, en concreto cuando los gastos se han realizado fuera del país del EP o cuando no son exclusivos del EP”* (apartado 290).

No obstante se aclara que *“...el criterio autorizado por la OCDE únicamente determina qué gastos deben atribuirse al EP, y no entra a considerar si esos gastos, una vez atribuidos, son deducibles al calcular el beneficio del EP. Esta determinación es competencia de la legislación nacional del país receptor”*.

Que tenemos, por lo tanto, una distinción entre la atribución de gastos derivados de la ganancia obtenida por la actividad del establecimiento permanente –cuyo reconocimiento queda asegurado por el art. 7(3)-, y la posterior deducción de dichos gastos para establecer la base imponible del país de la fuente, que se regirá por la legislación interna de dicho país, de conformidad con el principio de no discriminación.

Que, continuando el análisis, en el nuevo Informe sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes de fecha 22/07/2010, bajo el título “Tenor de los Comentarios al artículo 7, publicados en el Modelo de Convenio tributario de la OCDE, 2010”, los países miembros interpretaron (apartado 34) que *“La disposición prevista en el apartado 3 del artículo 24 no varía a los efectos del apartado 2 del artículo 7, con independencia de cómo se consideren los gastos incurridos por una empresa en beneficio de un establecimiento permanente”*. No debe perderse de vista que el art. 24(3) consagra en este modelo el principio de no discriminación en el mismo tenor en el que quedó plasmado en el art. 25(2) del CDI. Asimismo, el comentario se refiere ahora exclusivamente al artículo 7(2), puesto que para este nuevo modelo ya fue suprimido el apartado 3 que suscitó el presente conflicto.

Que sigue el comentario en el sentido de que *“...los gastos incurridos por la empresa por razón de las actividades que ha realizado el establecimiento permanente se deducirán directamente en la determinación del beneficio del establecimiento permanente...”*. *“En otros casos, los gastos incurridos por la empresa se atribuirán a funciones desarrolladas total o parcialmente en beneficio del establecimiento permanente por otras partes de la empresa, y se deducirá una cantidad adecuada en la determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente (por ej. gastos generales relacionados con las funciones administrativas desarrolladas por la sede en beneficio del establecimiento permanente)”*.

*“En ambos casos, el apartado 3 del artículo 24 determina que, por lo que respecta al establecimiento permanente, los gastos deben deducirse en las mismas condiciones que las aplicables a una empresa de ese Estado. De este modo, todo gasto incurrido por la empresa directa o indirectamente en beneficio del establecimiento permanente, no podrá recibir, por lo que a su fiscalidad respecta, un tratamiento menos favorable que un gasto similar en el que incurra una empresa de ese Estado. Esta norma se aplicará con independencia de si, a los efectos del apartado 2 de este artículo 7, el gasto se atribuye directamente al establecimiento permanente (primer ejemplo) o se atribuye a otra parte de la empresa, pero se refleja en un cargo supuesto al establecimiento permanente (segundo ejemplo)”*.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, restan una serie de apartados del nuevo modelo que se refieren al anterior apartado 3 del art. 7 y las razones de su supresión (apartados 38 a 41). Relata la OCDE que si bien la intención original fue la de aclarar que se tuvieran en cuenta los gastos incurridos directa o indirectamente en beneficio de un establecimiento permanente para la determinación de su beneficio, en ocasiones se ha

interpretado que limita la deducción de gastos que indirectamente benefician al establecimiento permanente al importe real de los mismos.

*“Esto ocurría especialmente en el caso de los gastos generales de administración, expresamente mencionados en ese apartado. Conforme a la versión anterior del apartado 2, tal como se interpretaba en los Comentarios, esto no constituía un problema dado que los gastos generales de administración de la empresa únicamente podían atribuirse parcialmente a un establecimiento permanente sobre la base de costes efectivos”* (apartado 39).

En su tenor actual, sin embargo, el apartado 2 del art. 7 exige la deducción de un precio de plena competencia para estas operaciones, en lugar de una deducción limitada al importe de los gastos. Por tanto, con la intención de evitar una interpretación errónea, limitativa de la deducción al importe de los gastos en sí, se ha suprimido el anterior apartado 3 (apartado 40).

Que de lo expuesto puede vislumbrarse que la supresión del apartado 3 es la resultante de la modificación realizada en el apartado 2, en pos de evitar una interpretación que actualmente sería errónea, al limitar la deducción de gastos a “costes efectivos” del establecimiento permanente. *Contrario sensu*, como literalmente puede entenderse del comentario bajo examen, bajo la anterior redacción del modelo y sus comentarios –versión que sirve de base al CDI entre Argentina e Italia- los gastos generales de administración de la empresa solo pueden atribuirse parcialmente a un establecimiento permanente en función del importe real de los mismos.

Que existe un apartado más que deviene relevante mencionar. En el apartado 41 se lee que *“El artículo 7, en su redacción anterior a 2010, incluía asimismo una disposición que permitía la atribución de beneficios a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes. Sin embargo, este método se aplicaba únicamente en la medida en que tal determinación fuera usual en un Estado contratante y el resultado obtenido fuera conforme con los principios del artículo 7. En opinión del Comité, pueden aplicarse métodos distintos al de reparto de los beneficios totales de una empresa incluso en los casos más difíciles. Por tanto, el Comité decidió suprimir esta disposición, dado que su aplicación era muy excepcional y por la preocupación que generaba la extrema dificultad de garantizar que el resultado de su aplicación fuera conforme con el principio de plena competencia”*.

VII.- Que, sentado cuanto antecede, también resulta importante detallar brevemente la jurisprudencia nacional e internacional atinente al problema ventilado en autos.

Que durante el año de 1979 –mismo año en que se firmó el CDI entre Argentina e Italia- la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, debió analizar un problema análogo de deducción de gastos incurridos en el exterior, aunque sin el agregado de la existencia de un CDI. Me refiero al precedente “First National City Bank”, de fecha 13/09/1979, que versaba en torno a la ley 11.682 del antiguo impuesto a los réditos.



Que en dicho precedente se tuvo en cuenta que el monto asignado por la casa matriz a la actora en concepto de los gastos que se realizó por prorrateo matemático teniendo en cuenta los ingresos brutos de las distintas sucursales, no surgiendo de la pericia producida en dicha oportunidad *“...qué es lo que se ha ejecutado real y efectivamente de la generalizada lista de funciones, operaciones y actos expuestos en la demanda y que resultarían ser necesarios para la obtención, mantención y conservación de réditos de fuente argentina como, asimismo, los gastos ocasionados realmente por ello...”*.

Consecuentemente, sostuvo la Alzada la doctrina de que los gastos incurridos en el exterior serán deducibles *“siempre que sean necesarios, justos y razonables y debidamente probados”*, lo cual no se tuvo por probado en la causa citada.

Que otro precedente de la Alzada, Sala I, es *“Citibank N.A.”* de fecha 08/08/1985, cuyo planteo principal radicaba en la deducción de sumas correspondientes a la cuenta *“Gastos de Administración y Supervisión”* que le fueran debitadas mensualmente a la Sucursal por su Casa Matriz, por la parte proporcional de los gastos realizados en EE.UU. para la producción, obtención y percepción de los réditos obtenidos en la Argentina.

Que en dicha oportunidad se estableció que *“...no se advierten diferencias acerca de la posibilidad legal de la deducción de los gastos realizados en el extranjero cuando estuvieren destinados a obtener, mantener y conservar los réditos de fuente argentina, con sustento en lo preceptuado en la Reglamentación del Impuesto a los Réditos o del Impuesto a las Ganancias (arts. 24 o 27 de la ley 11.682 y 116 de la ley 20.628)”*.

*“Ello sentado, cabe consignar que los elementos probatorios deben respaldar tanto la necesidad y razonabilidad de los gastos que se hubiesen efectuado y que se quieren apropiar -ponderados, claro está, dentro del marco asignado por el giro de los negocios sub-examine-, cuanto que la efectiva individualización de tales erogaciones”*.

Deviene remarcable el hecho de que en el precedente *“Citibank N.A.”* se tuvo en cuenta que las registraciones contables locales examinadas en la pericia no proporcionaban detalles sobre el procedimiento aplicado por la Casa Matriz del Banco actor para distribuir los gastos de administración imputables para las Sucursales. En tales condiciones consideró la Cámara que *“...resulta razonable sostener que la forma en que se apropian en la contabilidad de la recurrente los gastos en discusión, impide determinar su naturaleza y, por ende, si ellos benefician a las operaciones locales, o si, por el contrario, han sido realizados en el propio interés de la Casa Matriz en miras a asegurar su inversión en el exterior. De ahí que, esta Alzada, compartiendo el criterio sustentado por el a-quo, considera insuficiente la prueba producida en el país para tener por acreditados los gastos”*.

Que durante el año anterior al período fiscal cuya determinación motivó esta apelación ante este Organismo Jurisdiccional, la Sala *“A”* de este Tribunal falló en los autos *“J. Walter Thompson Argentina S.A.”* (05/08/1999), ponderando que nuestra legislación interna *“...limita el cómputo de los gastos efectuados en el extranjero a los casos en que se compruebe la*

*relación de causalidad con ganancias gravadas de fuente argentina, por lo que se requiere que las erogaciones deban ser efectivamente realizadas y constituyan gastos necesarios para obtener las rentas y mantener o conservar la fuente productora de las mismas*". Así, consideró dicha Sala que del elenco probatorio obrante en los autos no se observaba que haya sido demostrada la existencia de una relación de causalidad, lo que en otras palabras significaba que los gastos en cuestión han beneficiado a las operaciones gravadas en la República Argentina (en el mismo sentido puede verse el fallo "Alto Paraná S.A.", de fecha 03/11/1999).

Tal pronunciamiento fue confirmado por la Alzada, Sala I, con fecha 24/08/2006, teniendo en miras que *"...los comprobantes originales fueron emitidos a nombre de la empresa matriz y no de la filial argentina, por lo que sólo aquella se hallaba habilitada para hacer un uso fiscal de los mismos (en el sentido de su deducibilidad en el correspondiente balance impositivo)"*, limitando así la deducibilidad de los gastos para quien aparezca formalmente como responsable impositivo en las respectivas facturas.

Que durante el año 1999 la Corte de Casación (*Corte di Cassazione*) italiana se pronunció en este tema en la sentencia N° 14016 de fecha 14/12/1999 (véase la sentencia traducida a fs. 1588vta./1590vta.). La jurisprudencia italiana tomó un rumbo distinto al que se viene enunciando en la jurisprudencia nacional con relación a los gastos llamados "indirectos", en el caso, generales y de administración (*spese di regia*), puesto que tuvo por probada su inherencia al rédito fiscal de la filial sobre la base de la prueba de los servicios prestados cuyo costo se consideró equitativo respecto de los costos normales, teniendo en cuenta que la filial italiana de la matriz belga no tenía vida autónoma.

Estableció así la Corte de Casación italiana que *"Si las filiales producen réditos en el país en el cual tienen sede, los gastos de la sede central pueden considerarse "inherentes" a las ganancias de las sucursales siempre que se traduzcan en servicios prestados a estas últimas, y si son funcionales a la coordinación entre las varias filiales y la sede central, mientras no respondan a exigencias de gobierno y administración de la empresa multinacional, ya que en dicho caso, se deberán detraer de la contabilidad central y de los montos imponibles para los cuales la imposición existe en el Estado Extranjero"*.

Que, de regreso en la jurisprudencia nacional, la Sala "C" de este Tribunal en los autos "Desarrollo Pesquero Marítimo del Atlántico Sur S.A." de fecha 02/02/2006, volvió a sostener que la deducción de gastos incurridos en el exterior depende de la prueba de la vinculación directa con la obtención de la ganancia gravada local.

En similar talante resolvió esta Sala "B" –en su anterior composición– en los autos "Ideas del Sur S.A." de fecha 21/09/2007, exigiendo para la correcta deducción de este tipo de gastos, la prueba de haber tenido que afrontar los mismos así como que habrían estado destinados a obtener, mantener y conservar las ganancias de fuente argentina.

Otra sentencia de esta Sala resulta relevante de mencionar, toda vez que allí se estableció una pauta interpretativa que se

corresponde con el criterio de conexión efectiva de atribución de resultados contenido en el art. 14 de la ley del gravamen y la reserva que realizó Argentina ante la redacción del art. 7(3) del Modelo OCDE. Tal pronunciamiento recayó en los autos “Compañía Financiera Central para la América del Sur SA” del 03/12/1993, en ocasión de resolver sobre la deducción en el impuesto a las ganancias de “gastos de representación” incurridos en el exterior, disponiendo que “...las pautas legislativas que permiten descontar los gastos incurridos en el exterior cuando los mismos son justos y razonables exigen demostrar no sólo tales extremos sino la **razonable vinculación con la fuente...**” (el destacado no pertenece al original).

Que la jurisprudencia del Tribunal Supremo español con sede en Madrid (Sección 2, Sala en lo Contencioso), exige requisitos parecidos a nuestra jurisprudencia nacional, que por su claridad expositiva merecen mención. Por ejemplo, puede citarse la causa STS 7418/2008 de fecha 29/10/2008, que con relación a gastos efectuados en el exterior y su deducibilidad por un establecimiento permanente, estatuyó que toda deducción de gastos se somete al triple requisito de “necesariedad” para el ingreso, “justificación” (realidad de la operación) y “contabilización” (un análisis análogo de los requisitos necesarios para deducir los gastos incurridos en el extranjero puede hallarse en “Hoteles Sheraton de Argentina S.A.C.”, T.F.N., Sala “A”, sentencia de fecha 06/03/2012, Considerando VII).

Que otra sentencia del Tribunal Supremo español en materia de deducibilidad de gastos incurridos en el exterior (en esta oportunidad referido a gastos financieros), merece mención por su desarrollo y por la convalidación de una distinción recogida por la Audiencia Nacional (instancia anterior). Se trata de la causa N° STS 2988/2012 de fecha 30/04/2012, por medio de la cual, en primer lugar, el Tribunal Supremo cita la distinción que realiza la Audiencia referida a la prueba de la realidad de los gastos y la prueba de la vinculación entre esos gastos y los resultados de la actividad del establecimiento permanente.

Luego, deviene relevante hacer foco sobre la siguiente manera de razonar, que abstraída de los hechos particulares de la sentencia española, podría ser de utilidad en la especie: “...lo que no puede aceptarse y en este sentido se ha pronunciado la resolución del TEAC y la Audiencia Nacional es la deducción fiscal de gastos financieros de la casa central imputados por ésta al establecimiento permanente pero sin justificación de que los mismos responden a la necesidad de financiación de la actividad del establecimiento permanente en España”.

“En efecto, no debe olvidarse que los artículos 37.4 261.2 , 296.2.b ) y 297.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y 139 de la ley 43/95 imponen inequívocamente la justificación de la necesidad de los gastos de los sujetos pasivos del Impuesto para la deducibilidad de los mismos y conllevaría una notoria discriminación en perjuicio de los contribuyentes españoles que se dispensara de dicha exigencia a las sucursales de casas extranjeras”.

VIII.- Que, habiéndose puesto de manifiesto la normativa aplicable y la orientación de la jurisprudencia precedente en el tema,

corresponde abocarse al análisis de la primer partida de gastos impugnados referida a los “nuevos servicios telefónicos y gestión central Línea UT” y las pruebas arrimadas y producidas en autos.

Que, como primera medida, debe ponerse de relieve que, a pesar de que no fue cuestionada la realidad de las operaciones declaradas por la sucursal, las mismas fueron ratificadas por el cliente Telecom Argentina S.A. al contestar el oficio (fs. 269). Allí la entidad oficiada informó que adquirió equipos de telecomunicaciones a Italtel SpA Sucursal Argentina. *“La adquisición comprendió el suministro de equipamiento, software, materiales de instalación, instalación y puesta en condiciones de funcionamiento de centrales de Conmutación UT100 y su sistema de gestión”*. Asimismo, manifestó que *“...las contrataciones incluyeron la provisión de licencias de software propietario de Italtel y aplicaciones para las Centrales UT100”*.

Por otro lado, expresó que *“...por tratarse de licencias de software “standard” los ajustes [se refiere a los ajustes de software posteriores a la entrega final, con motivo de modificaciones de red o deficiencias detectadas en el funcionamiento] al mismo se desarrollaron al momento de la instalación de los equipos adquiridos”*. Frente al último punto requerido, desconoció el origen del software aplicado a los equipos.

Que, en segundo lugar, corresponde atender a la pericia contable producida sobre la base de las registraciones del establecimiento permanente. A fs. 327/vta. relatan los peritos que la actividad principal de la actora es la provisión, instalación y puesta en marcha de equipos para telecomunicaciones (tal como indica la carátula del Balances y estados contables), que importa de su casa matriz en Italia y que son todos procesos de entrega “llave en mano”, por lo que la venta se produce cuando el cliente aprueba la puesta en funcionamiento de la obra, mientras que los equipos y material de instalación se adquieren y se pagan con anticipación porque deben estar disponibles cuando se inicia la misma (según lo manifestado por la empresa).

Que los peritos informan que el total de facturación de la sucursal, neta de IVA, por el ejercicio económico cerrado el 31/12/2000, fue de \$22.688.045,62. Se determinó el total de facturación contenido en 592 facturas emitidas por los siguientes conceptos: provisión de equipos, materiales de instalación, mano de obra de instalación, gastos aduaneros, etc.; entrega llave en mano de los nuevos equipos de implementación de nuevos servicios de telefonía sobre equipos ya instalados; servicios, en general reparaciones, asistencia técnica, cursos, etc.

Que, según el informe pericial, del total facturado, la venta de nuevos servicios ocupó 6 facturas por un total de \$3.318.229; la venta de otros servicios ocupó 48 facturas y una nota de crédito por un total de \$1.519.889,13; y la venta de equipos de llave en mano las restantes 537 facturas por un total de \$17.849.927,49. En función de ello, concluyen los peritos que la venta por provisión de equipos, materiales de instalación y demás gastos con entrega llave en mano representa el 78,68% de la facturación total de la sucursal en el período fiscal 2000.

Que, a su vez, las facturas de la Casa Matriz se emiten por

la provisión de equipos importados por la Sucursal Argentina para entregar a sus clientes por el sistema ya mencionado de “llave en mano”, la provisión de nuevos servicios telefónicos para equipos ya instalados, servicios varios de reparación y mantenimiento y gastos de la Casa Matriz a computar por la Sucursal. En ese orden, el costo de compra por el rubro “Nuevos Servicios Telefónicos” facturado por la Casa Matriz durante el año 2000, está instrumentado en las dos facturas ya mencionadas en el Considerando IV, a saber: N° 0190608 y N° 0190236 por un total de \$2.669.930,10.

Se suma a dicho rubro de gastos para conformar el Costo de Venta del establecimiento permanente, el de “gastos de explotación” compuesto por gastos de “Mano de obra subcontratistas” que es un gasto realizado exclusivamente para la entrega de nuevos equipos por el sistema llave en mano, con lo cual se computa al rubro de “venta de equipos”. Asimismo, dentro de los gastos de explotación existen los “Gastos Despacho y Puerto” que corresponden a gastos realizados para la importación de equipos; gastos por “Garantía y Asistencia Técnica” y un saldo de gastos de explotación sin asignación específica por \$2.377.959,01.

De este modo, el porcentaje obtenido por los peritos de la relación entre el concepto de provisión de equipos por el sistema “llave en mano” y el costo de adquisición de los mismos es del 52,93% del total de ventas. Si se le suman a ello los gastos de explotación con y sin asignación específica, el costo representa un 85,69% del total de ventas.

Por último, informan los peritos que el total de ventas de la actora por el año 2000 en concepto de provisión de nuevos servicios telefónicos en equipos ya instalados fue de \$3.318.229, mientras que el costo de adquisición de los mismos fue de \$2.669.930,10, sin adicionar los gastos de explotación sin asignación específica que ascienden a \$347.787,23.

Que, en lo que hace a la pericia contable producida en el extranjero, el perito informó que Italtel S.p.A. indicaba mensualmente en su contabilidad los ingresos y los costos del “branch office” Argentina. Dichos datos contables eran incorporados y contabilizados en base al “reporting package” enviado por la sucursal, lo cual quedó ilustrado en la pericia contable a través de diez cuentas de la sucursal extranjera dentro del balance de la casa matriz (fs. 1482/1485). Los saldos patrimoniales, en cambio, se contabilizaban semestralmente: al 30/06/2000 y al 31/12/2000, tal como explica el perito.

Que, a este respecto, las facturas que tienen por objeto el tipo de costos identificados como “imputación costos por prestaciones por nuevos servicios telefónicos y gestión centrales (línea UT100) a Italtel S.p.A. Sucursal Argentina”, representan –como ya se advirtió en la pericia producida en nuestro país respecto del balance contable de la sucursal- una imputación de costos por USD 2.669.930,10. *“Dichos costos atribuibles a la actividad de Investigación y Desarrollo (R&D) han sido afrontados por la casa matriz en el 2000 para la realización de nuevos software destinados a la venta en el mercado argentino y del correspondiente servicio de asistencia a ofrecer en el lugar”* (fs. 1485vta.).

Que el perito describió esas actividades de investigación y desarrollo utilizadas como base para la imputación a la sucursal

argentina de las partidas de gastos identificadas, con las consecuentes horas trabajadas y costos efectivos; a saber: a) Desarrollo de versión de software UT-Argentina; b) Desarrollo de versión de software TMW (cem) – Argentina; c) Mantenimiento y reparación de software – Argentina; d) Actividad general y respaldo de mercado (monitoreo, análisis y evaluación técnica de la red de telecomunicaciones argentina, estudio de factibilidad).

Continúa diciendo el perito que cada una de las cuatro secciones se divide en ordenes, cada una singularizada por un número de identificación, aportando un cuadro ejemplificativo. Por cada orden indicada (primera columna) han sido señaladas las horas efectivamente trabajadas, lo cual fue obtenido del sistema de gestión de Investigación y representa las horas que cada investigador cargó en las ordenes de la lista. En la segunda columna están indicados los costos estándar, obtenidos multiplicando las horas por los distintos costos horario estándar aplicados por cada departamento. De la relación entre costos previstos y horas efectivamente trabajadas dedujo el perito el costo horario efectivo aplicable al departamento “IR209 Desarrollo producto Palermo”; comparando ese dato con el costo horario indicado en valores estándar, se obtuvo el coeficiente de desviación equivalente al 7,47%. La aplicación de dicho coeficiente de ajuste para cada orden de cada sección llevó en su total a una reducción de los costos estándar totales para llegar a un conteo de los costos efectivos a imputar a la sucursal argentina equivalentes a USD 2.669.930,10.

Aclara el perito que cotejó los datos brindados por Italtel S.p.A. comparando lo indicado en el balance de los distintos centros de costo y lo efectivamente registrado en los asientos de primera nota que confluyen luego en la contabilidad social, constatando su veracidad. Procedió luego, según se lee a fs. 1487vta., a verificar la correspondencia entre los costos sostenidos por Italtel S.p.A. e imputados a la sucursal Argentina y la efectiva existencia de las facturas de venta atribuibles a las entradas de fuente argentina.

Así, recibió cuatro facturas de venta emitidas por la sucursal Argentina correspondientes al año 2000: una por provisión de hardware, software y servicios para la generalización del sistema CEM en todo el área de los servicios Telecom de fecha 28/01/2000; una por provisión de software del 30/03/2000; otra por provisión de software “Sonido Diferencial” en centrales UT100 del 28/04/2000; y la última también por provisión de software, de fecha 30/06/2000.

Que, así las cosas, en vista de la correspondencia entre las operaciones comerciales sostenidas por la sucursal y la descripción pormenorizada de la actividad de la matriz que se relaciona con dichas operaciones productoras de rentas, no cabe sino afirmar que no solo se halla probada la realidad de los gastos –que en sí no fue impugnada-, sino también la vinculación entre esos gastos y los resultados de la actividad del establecimiento permanente.

Que no puede dejar de advertirse que, además de ser reflejo fiel las registraciones contables de la sucursal respecto de la matriz, se encuentra debidamente detallada en la contabilidad de la Casa Matriz italiana

qué gastos debió efectuar para el desarrollo del software comercializado en Argentina, con discriminación de las horas trabajadas, costos efectivos, metodología utilizada para el cálculo del total de gastos facturados y concretas actividades realizadas.

Que, por otro lado, no existe en las presentes actuaciones o en los antecedentes administrativos, una crítica concreta a la razonabilidad del método utilizado por la matriz para la atribución de gastos al establecimiento permanente, sino que simplemente, a la hora de permitir o no su deducción en el balance contable de la sucursal, se cuestionó la conexión efectiva o nexo económico entre el costo y la actividad productora de la renta de la sucursal, aunque sin mayores argumentos.

Que, bajo el presente estado de cosas, habiéndose probado la realización de las operaciones comerciales en la medida declarada por la sucursal, los gastos incurridos por la casa matriz para la consecución de las mismas deben considerarse deducibles en los términos del art. 7(3) del CDI firmado por ambos países involucrados, pues de otro modo se estaría vulnerando el principio de no discriminación (art. 25(2) del CDI) al hallarse probada la necesidad del gasto en los términos expuestos por la doctrina internacional, como así también por la legislación interna de nuestro país (gastos realizados para obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina).

Que, en función de lo expuesto, corresponde revocar parcialmente la resolución apelada que deniega la deducción de los gastos tratados en este apartado, puesto que se trata de gastos directamente vinculados a la actividad del establecimiento permanente. Costas al Fisco Nacional.

IX.- Que distinta es la solución que se vislumbra con relación a los llamados “gastos de dirección y generales de administración”.

Que ello es así en función de las doctrinas expuestas y las descripciones del perito italiano. Éste último explica que los costos bajo análisis representan “...una pura imputación de costos por prestaciones de dirección y gastos generales de administración de mercados extranjeros” (fs. 1485), por oposición a los gastos tratados en el Considerando precedente, que se correspondían con “*precisas e identificadas prestaciones por servicios*”, en palabras del propio perito.

Que a continuación, en la pericia contable se lee que dichos costos son atribuibles a la actividad administrativa y conciernen en particular a los costos de “management fee” o “gastos de gestión” que representan gravámenes de cualquier naturaleza, de carácter general y administrativo, afrontados por la casa matriz y que benefician a la sede que opera en el exterior. Luego, enumera las áreas de empresa que involucran este tipo de gasto, como por ejemplo, “relaciones externas e institucionales”, “recursos humanos”, “planificación estratégica”, “abastecimiento”, “control de gestión”, “comercial exterior”, entre otros.

Que, como última medida, el perito expresó que “una vez identificados y cuantificados los costos generales y administrativos, la sociedad empleó como metodología para la imputación a la sociedad argentina, el

*porcentaje derivado de la relación entre la facturación local... que surge en la ficha de cuenta de resultados C900005 - "Ingresos de venta de los branch office" limitadamente a los ingresos de la sucursal Argentina y a la facturación global de Italtel S.p.A..."* (fs. 1490).

De esta relación surgió un porcentaje de incidencia de la facturación local sobre la facturación del exterior total de Italtel S.p.A. igual al 26,9648%. De la suma de los costos asociados a las Estructuras centrales y Comercial exterior se obtuvo el importe de USD 1.725.443,87 imputado por la casa matriz a la sucursal argentina.

Que lo afirmado por el citado perito es conteste con lo explicado por la parte actora en las actuaciones administrativas (fs. 261 del Cpo. N° 2, legajo principal de ganancias), puesto que en respuesta al requerimiento del Fisco Nacional ésta manifestó que los gastos generales de administración representan la cuota parte de los gastos generales de administración incurridos por la casa matriz, asignada para el desarrollo de las actividades de la sucursal. Así también describió cómo se compone dicho rubro de gastos (sin establecer un monto correspondiente a cada uno): "presidencia", "relaciones externas e institucionales", "recursos humanos", "planificación estratégica", "asuntos legales y societarios", "administración y contabilidad", "finanzas y tesorería", "auditoría interna", "compras", "logística", "calidad certificación ISO 9000", "control de gestión", "comercio exterior".

Que si bien no ha de ignorarse que el art. 7(3) del CDI permite la deducción de gastos en los que se incurra para la realización de los fines de dicho establecimiento permanente, *incluyendo los gastos de dirección y generales de administración*, no deben desatenderse los siguientes hechos: a) los países firmantes del Convenio también firmaron el Protocolo anexo que ciñe la interpretación del citado artículo, exigiendo la directa vinculación de los gastos a la actividad del establecimiento permanente; b) la propia OCDE al interpretar su modelo de convenio –que fue utilizado como base para redactar el presente CDI-, aclara que el criterio autorizado por la OCDE únicamente determina qué gastos deben atribuirse al EP, mas no entra a considerar si esos gastos, una vez atribuidos, son deducibles al calcular el beneficio del EP, quedando dicha determinación bajo competencia de la legislación nacional del país receptor; c) Argentina realizó -como se ha señalado precedentemente- una reserva al Modelo referida a la admisión de esta clase de gastos relacionada con su razonable atribución a la actividad del establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de la legislación interna.

Que, por lo tanto, si bien el art. 7(3) del Modelo (y del CDI) permite la deducción de estos gastos, en los comentarios se estableció una diferencia entre la atribución contable y la deducibilidad impositiva, dependiendo esta última de la legislación interna del país receptor; en este caso, Argentina. Sin embargo, en el presente caso no solo juega un papel preponderante la legislación interna que equipara contribuyentes nacionales y extranjeros en sus principios generales para la deducción de gastos, sino que existe una norma expresa de derecho tributario internacional (Protocolo anexo) que exige una vinculación "directa", debiendo entenderse por ello un nexo económico o conexión efectiva.



Que, en ese orden de ideas, corresponde poner relieve que el párrafo segundo del inciso a) del art. 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, dispone que a los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración de aquél. Bajo tal premisa e interpretando el art. 7(3) del CDI en contexto con la mentada disposición de su Protocolo anexo, debe considerarse -a fin de evitar la colisión entre sus disposiciones- que la inclusión de los gastos de dirección y generales de administración como gastos deducibles para la determinación del beneficio de un establecimiento permanente, se encuentra anclada a la efectiva prueba de la vinculación directa de dichos gastos con la actividad del establecimiento.

Se estima que lo antedicho no implica contradicción alguna, a poco que se repare en que la distinción entre gastos eminentemente “directos” -es decir, que se relacionan a modo de causa-efecto con la ganancia gravada- y los gastos “indirectos” -que se relacionan mediatamente con la obtención de dicha ganancia- no supone una diferencia sustancial sino más bien probatoria. De tal suerte, existen gastos y modos de atribución de esos gastos; dichos modos serán directos o indirectos en función de la relación -mediata o inmediata- que los vincula con la fuente productora de riqueza.

Que la exigencia del citado Protocolo anexo implicaría, en términos prácticos, que para resultar deducibles, los gastos incurridos por la casa matriz para la realización de los fines del establecimiento permanente sean justificados a través de una vinculación directa, lo cual no implica la desnaturalización de un gasto “indirecto” para transformarlo en uno “directo” sino, en definitiva, una exigencia de prueba para la correcta deducción de los gastos que se corresponda con las disposiciones internas de la legislación aplicable en Argentina en la materia bajo análisis.

Que, en atención a lo dispuesto en el Protocolo anexo al CDI, los gastos generales de administración y dirección que en base a un prorrateo matemático imputa la matriz a su sucursal, deben ser analizados desde el punto de vista de su *vinculación directa*.

De la prueba pericial contable producida en la especie surge que estos gastos se atribuyeron como una mera imputación de costos efectuada en base a una *ratio* obtenida de la relación entre los ingresos facturados por la sucursal y los ingresos globales de la matriz. Resulta así que dicha metodología podría juzgarse razonable como criterio objetivo de atribución de gastos, mas, sin la debida prueba de su vinculación directa con la actividad del establecimiento permanente, resulta insuficiente para admitir su deducibilidad en el impuesto a las ganancias argentino.

Que a fin de determinar su conexión efectiva, el perito describió las áreas de empresa que llevan a cargo los trabajos referidos a la administración y dirección, empero resulta una enumeración genérica, ilustrativa, que ni siquiera establece qué área prestó los servicios necesarios para la consecución de la actividad de la sucursal argentina, o bien, qué proporción de cada área se encontraba destinada a la gestión del

establecimiento permanente argentino. En definitiva, no alcanza a advertirse una relación clara y directa entre las actividades generales de gestión de la matriz y la actividad productora de renta de la sucursal.

Que no escapa a esta Sala el hecho de que la sucursal carece de autonomía en la toma de decisiones empresariales, y que como tal, depende de su Casa Matriz. Ello quedó confirmado, incluso, con la pericia contable producida en Argentina, en tanto la misma no posee, en el país, accionistas ni directores y por ello no fue posible auditar el Registro de Accionistas o el Libro de Actas de Directorio ni de Asambleas.

Tampoco pretende soslayarse la circunstancia de que, ante esta realidad y habiéndose comprobado la existencia de actividad comercial real por parte de la sucursal, la matriz debió haber incurrido en gastos orientados a dirigir, controlar, gestionar, etc. a su sucursal argentina.

Ello no obstante, el reconocimiento de una porción de los gastos generales de dirección y administración al establecimiento permanente exige un criterio de razonable vinculación, que en este caso debe ser *directa*, en función de lo dispuesto por el Protocolo anexo, que oficia como parámetro de la medida que debe exhibir la vinculación entre los costos de estas funciones y la actividad de la sucursal. Por ejemplo, la asignación de las horas trabajadas por cada funcionario en relación a las funciones que vendrían a relacionarse con el establecimiento permanente (véase en este sentido, CONSOLI, Gustavo – PALOU, Diego, *La atribución del gasto a la sucursal y los Convenidos de Doble Imposición*, DTE – N° 386 – Mayo 2012 – T. XXXIII, ps. 483/484).

Que en el mismo sentido se ha afirmado que *“resultaría endeble la posición de un contribuyente que pretendiera deducir cargos alocados desde el exterior por “servicios globales” sin discriminación alguna y prorrateados entre todas las subsidiarias del grupo económico sobre la base de parámetros indirectos (tales como ingresos, cantidad de personal, inversiones de capital de la casa matriz y similares). En cambio, no dudamos de la posibilidad de su cómputo cuando la atribución fuera directa (p.ej., servicios facturados sobre la base de valor horario y con detalle expreso de la cantidad de horas hombre aplicadas)”* (REIG, Enrique; GEBHARDT, Jorge y MALVITANO, Rubén., *Impuesto a las Ganancias*, Errepar, Bs. As., 2010, p. 561).

Que el método utilizado por la Casa Matriz, esto es, el prorrateo matemático, no cumple con la pauta antedicha acordada por los países suscriptores del CDI en el Protocolo anexo. En ello radica la principal razón de que deba confirmarse el ajuste fiscal y desconocer la deducción de tales gastos, pues no se trata de que la legislación interna exija mayores requisitos para admitir una deducción a un establecimiento permanente que a un contribuyente local -lo cual vulneraría el principio de no discriminación-, sino de que existe una norma de derecho tributario internacional que exige el requisito de vinculación directa que no se encuentra probado.

Que, por todo lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la determinación de oficio apelada por la sucursal argentina con relación a los gastos de dirección y generales de administración, con costas.

X.- Que resta analizar la parte proporcional de la multa aplicada en función del ajuste confirmado en el considerando precedente. Al respecto, el Organismo Fiscal calificó la conducta de la contribuyente como dolosa en los términos de los artículos 46 y 47 incisos c) y d) de la ley 11.683.

Que como sostuvo la Sala “B” *in re* “Sanguinetti Sergio Claudio” (Expte. n° 25.562-I) y en “Kank y Costilla S.A.” (05/11/2004) entre otros: “...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...”. En el caso del art. 47: “...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad...”

Si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 –como en el caso de autos–, deberá acreditar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta. (En igual sentido, Sala “A”, “Instituto Ortopédico Rosario S.R.L.”, 31/08/99).

Que en primer lugar resulta insostenible la invocación de la presunción del inciso d) del citado artículo 47, cuando se cuenta en la especie con una pericia contable realizada sobre las registraciones, libros y documentación de la sucursal, así como también lucen copias de los mismos a lo largo de los antecedentes administrativos.

En segundo lugar, deviene inadecuado el encuadre de la conducta debatida en autos al invocar la presunción del inciso c) del art. 47 de la ley de rito. El mentado inciso hace referencia a que las normas hayan sido aplicadas “disconformemente”, por lo que, si no se precisa tal concepto adquiere una aplicación genérica con relación a los incisos a) y b), toda vez que tal inciso –en estas circunstancias– coadyuvaría a interpretar los últimos dos, mas no constituiría una presunción que se baste a sí misma.

Que, la disconformidad legal –a la que alude el inc. c)– debe ser “manifiesta”, es decir casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no tratarse de problemas de dudosa interpretación.

Se considera que en el *sub – lite* el ente recaudador yerra al encuadrar la conducta de la encartada como dolosa, toda vez que la aplicación de uno u otro método de atribución de gastos a un establecimiento permanente no configura en modo alguno una acción dolosa tendiente a menoscabar la base imponible de la renta de fuente argentina, sino meramente una discrepancia de criterio con aquel sostenido por el Fisco Nacional, así como una discreta interpretación de la legislación internacional que bien pudo justificar sus actos, aunque no se comparta el criterio adoptado.

Que siendo tales circunstancias, a juicio de los suscriptos, sustento suficiente para la aplicación de la figura del error excusable contenida en el art. 45 de la ley ritual, deviene improcedente la recalificación de la conducta -aún cuando existió un ingreso defectuoso de la carga tributaria-, correspondiendo la revocación de la multa aplicada en la Res. N° 111/2008, lo que así se declara. Con costas.

El Dr. Pérez dijo:

Que comparto en lo sustancial el análisis que el Dr. Magallón efectúa en su voto, adhiriendo a la solución que allí propicia, votando en su mismo sentido.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad,  
SE RESUELVE:

- 1) Revocar parcialmente la Resolución N° 121/2006 de conformidad con lo dispuesto en el considerando VIII.
- 2) Confirmar parcialmente la Resolución N° 121/2006 en cuanto se refiere al ajuste tratado en el considerando IX.
- 3) Revocar la multa aplicada mediante la Resolución N° 111/2008.
- 4) Costas según sus respectivos vencimientos.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de la 6a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley N° 11683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del R.P.T.F.N.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

**Armando Magallón**  
Vocal

**José Luis Pérez**  
Vocal