Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 9 de mayo de 2017.

Vistos los autos: "Pirelli Neumáticos SAIC (TF 24.943-I) y otro c/ DGI y otro s/ recurso directo a cámara".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI constató que Pirelli Neumáticos SAIC efectuó remesas al exterior por el pago de "regalías" a Pirelli Pneumatici SPA de Italia con antelación a que se encontrase inscripto el respectivo Contrato de Licencia de Patentes y Asistencia Técnica ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI). Por tal motivo, el ente recaudador determinó de oficio la obligación tributaria de la empresa actora en el impuesto a las ganancias en concepto de retención a beneficiarios del exterior respecto de los pagos realizados en enero, abril, julio y octubre de 1999, liquidó intereses y aplicó multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Para así resolver, consideró que la empresa no había cumplido el requisito establecido en el art. 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y la República de Italia aprobado por la ley 22.747, consistente en la registración del contrato de transferencia de tecnología ante el INPI en forma previa al giro de las regalías al exterior, a fin de practicar la retención del impuesto a la tasa reducida del 18%. Por lo tanto, sostuvo que la empresa debía ingresar las diferencias resultantes pues -según el ente recaudador- correspondía aplicar la tasa del 35% del tributo sobre el monto presunto de ganancia neta del 90% de los referidos importes, de acuerdo con lo establecido en el art. 93, inciso h de la

ley del tributo (confr. resol. 129/04, fs. 12/24 y resol. de corrida de vista del 31/05/2004, act. adm. cit. fs. 713/719). Por otra parte, el organismo fiscal determinó el impuesto a las ganancias de la actora por los períodos fiscales 1998 y 1999 por considerar que la falta de inscripción del contrato ante el INPI también le impedía computar como gastos deducibles del tributo a su cargo el monto de las regalías giradas al exterior. En consecuencia, la AFIP incrementó la base imponible del tributo en el equivalente a la deducción efectuada de acuerdo con lo establecido en el art. 9° de la ley 22.426 (confr. resol. 128/04, fs. 82/92 y resol. de corrida de vista del 31/05/2004, act. adm., cuerpo IV, fs. 720/729, respectivamente). Ambas resoluciones fueron apeladas por la empresa ante el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 25/42 vta. y 100/111). Con posterioridad el contribuyente hizo saber a dicho tribunal la regularización de los conceptos comprendidos en el primero de los ajustes reseñados -el atinente a la retención del impuesto a las ganancias correspondiente al beneficiario del exterior- mediante su adhesión al régimen dispuesto por el Título I de la ley 26.476 (confr. fs. 246/248).

2°) Que, en tales condiciones, el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo por desistida de la acción y del derecho a la actora respecto del recurso de apelación deducido contra la resolución 129/04 en los términos del citado régimen legal. En el aspecto por el que subsistió la controversia -la determinación del impuesto a las ganancias a cargo de la actora correspondiente a los períodos fiscales 1998 y 1999- confirmó lo resuelto por el organismo recaudador (fs. 254/263).

3°) Que para así decidir el mencionado tribunal sostuvo, en síntesis, que la registración del contrato ante el INPI constituye un requisito ineludible, según lo establece el art. 9° de la ley de transferencia de tecnología, para efectuar las deducciones contempladas por la ley del impuesto a las ganancias. Asimismo, señaló que el incumplimiento de la referida inscripción acarreaba al contribuyente el doble perjuicio de no ver reducido el tributo que grava la remesa al exterior -aspecto este último que no se encontraba en discusión en razón de la regularización voluntaria de dichos conceptos por parte de la actora-, y además, como se señaló, le impedía deducir el gasto en el balance impositivo.

4°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con disidencia de uno de los jueces que la integran, hizo lugar a la apelación de la parte actora con respecto a lo decidido sobre la resolución 128/04 y, en consecuencia, revocó la sentencia del Tribunal Fiscal en lo relacionado con la deducción de los importes pagados en concepto de regalías en la base imponible del impuesto a las ganancias (conf. fs. 452/461 vta.). Para considerar procedente tal deducción, los jueces que conformaron el voto mayoritario señalaron, en primer lugar, que el art. 12, apartado 2°, último párrafo del Convenio establece respecto del residente de nuestro país la sujeción a los términos de la ley 22.426 de transferencia de tecnología, en particular, la registración del contrato respectivo ante la autoridad de aplicación de dicha ley "como condicionamiento para la aplicación de la tasa reducida al 18% sobre las sumas que sean giradas al extranjero en concepto de

regalías"; en tanto que el art. 25 del Convenio se refiere al derecho de deducir del balance impositivo los importes pagados en concepto de regalías por parte del contribuyente que realiza esos pagos, en los términos de los arts. 17 y 80 de la ley 20.628 (t.o. en 1997). Sentado lo que antecede, pusieron de relieve que el citado art. 25 dispone que "…los intereses, regalías y otros gastos que pague una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles a los efectos de la determinación del beneficio imponible de dicha empresa, *en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término…*" (el destacado corresponde a la transcripción efectuada en la sentencia). En consecuencia, se afirmó en el referido voto que, de acuerdo con la citada cláusula, "las regalías pagadas por una empresa nacional resultan deducibles tal como si hubieran sido pagadas a otra empresa nacional" y que "los contratos de transferencia o cesión de tecnología celebrados entre personas o empresas nacionales no se hallan sujetos a lo previsto en el artículo 1° y en el artículo 9° de la ley 22.426, que rigen en el supuesto de la transferencia o cesión de tecnología por parte de personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas domiciliadas en el país" (fs. 455 vta.). Por el mismo motivo, juzgó que resultaba inaplicable la limitación establecida en el art. 88, inc. m, de la ley 20.628 (t.o. en 1997), pues únicamente se refiere a las regalías pagadas a sujetos del exterior.

Asimismo puso de relieve que si bien la citada cláusula del art. 25 del referido Convenio resulta aplicable siempre y cuando no se verifiquen los extremos previstos en el art. 9°,

apartado 7 del art. 11 o en el apartado 6 del art. 12, tales supuestos "en el caso no han sido concretamente invocados ni acreditados" (confr. fs. 456, 2° párr.).

En síntesis, en el voto mayoritario se llegó a la conclusión de que no correspondía extender la exigencia de la inscripción del contrato de licencia como requisito para admitir la deducción de los importes abonados por regalías de la base imponible del impuesto a las ganancias "porque esa exigencia contradice lo establecido en el mencionado artículo 25, apartado 3°, con relación al carácter deducible de los gastos realizados por la firma contribuyente en ese concepto" (confr. fs. 456 vta., 1° párr.).

5°) Que contra lo así resuelto, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional (sin que se haya deducido a este respecto recurso de hecho) y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante (confr. fs. 507). Con tal alcance, el recurso resulta formalmente procedente, de acuerdo con el inc. 3° del art. 14 de la ley 48, en razón de que, efectivamente, se halla en juego la inteligencia de normas de aquella naturaleza.

6°) Que, en síntesis, la representación del organismo recaudador sostiene que Pirelli Neumáticos SAIC no se encuentra habilitada a deducir de la base imponible del impuesto a las ganancias a su cargo, durante los períodos examinados en autos, el importe de las regalías abonadas a Pirelli Pneumatici SPA de

Italia en razón de haber omitido inscribir ante el INPI el contrato de transferencia de tecnología que dio lugar al pago de tales conceptos.

7°) Que en atención al modo en que se encuentra planteada la cuestión y a la interpretación que el Fisco Nacional asigna a las normas involucradas, corresponde examinar las disposiciones de la ley 22.426 como así también el tratamiento que el Convenio suscripto entre la República Argentina y la República de Italia para evitar la doble imposición, aprobado por la ley 22.747, realiza de las regalías bajo el impuesto a la renta, tanto en su aspecto de ganancia para el beneficiario que las recibe -aspecto que como se señaló precedentemente fue regularizado por el contribuyente-, como en su carácter de gasto deducible para el sujeto que las paga.

8°) Que, en lo que estrictamente interesa a los efectos de la solución de la causa, el art. 1° de la ley 22.426 señala que "[q]uedan comprendidos en la presente Ley los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina".

A continuación, el art. 2° establece que "[l]os actos jurídicos contemplados en el artículo 1° que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última,

serán sometidos a la aprobación de la Autoridad de Aplicación", en tanto que el art. 3° precisa que "[l]os actos jurídicos contemplados en el artículo 1° y no comprendidos en el artículo 2° de la presente Ley deberán registrarse ante la Autoridad de Aplicación a título informativo".

Finalmente, el art. 9° señala que "[l]a falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2° o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectarán su validez pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor" (el resaltado es del Tribunal).

9°) Que el mencionado Convenio suscripto entre la República Argentina y la República de Italia establece en su art. 12, inc. 1 que "[l]as regalías provenientes de un Estado Contratante y pagadas a un residente de otro Estado Contratante serán imponibles en ese otro Estado". Por su parte, el inciso 2 señala que "esas regalías son también imponibles en el Estado Contratante de donde ellas provienen y según la legislación de ese Estado Contratante, siempre que la persona que percibe las regalías sea el beneficiario efectivo". Y en particular, precisa que "el impuesto así establecido no podrá exceder: a) El 10 por ciento del monto bruto de las regalías pagadas por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas" o "b) El 18 por ciento del monto bruto de las regalías en todos los demás casos". Finalmente, la norma aclara que "la limitación de la tasa de impuesto sólo se aplica

por parte de Argentina en la medida en que los contratos que dan lugar al pago de dichas remuneraciones han sido aprobados por las autoridades competentes de Argentina de acuerdo con las disposiciones de su ley sobre transferencia de tecnología" (el destacado es del Tribunal).

10) Que, en lo que se refiere a la deducibilidad de las regalías como gastos de la base imponible del impuesto a la renta a cargo del sujeto pagador, el art. 25 del Convenio -que lleva por título *principio de no discriminación*-, señala en su párrafo tercero, que "[e]xcepto cuando sean aplicables las disposiciones del artículo 9° del apartado 7 del artículo 11 o del apartado 6 del artículo 12, los intereses, regalías y otros gastos que pague una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante serán deducibles, a los efectos de la determinación del beneficio imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieren sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término" (el destacado es del Tribunal).

11) Que al respecto cabe destacar que la representación del Fisco Nacional no ha refutado el juicio del a quo acerca de que en el caso no han sido concretamente invocados ni acreditados los extremos enunciados en el citado art. 25 que, en caso de verificarse, excluirían la aplicación de la regla establecida en dicho artículo. En concordancia con ello, debe puntualizarse que el organismo fiscal fundó la impugnación de las deducciones practicadas por la actora exclusivamente en la falta de inscripción del contrato respectivo ante el INPI (confr. resol. 128/04, fs. 82/92, especialmente fs. 85 -5° párr.-, fs. 86

-3° párr.-, fs. 87 -2° y 3° párrs.- y fs. 90 -7° párr.-; confr. asimismo, sentencia de cámara, cons. IV, fs. 456, 2° párr.).

12) Que esta Corte tiene establecido que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042; 320:61 y 305; 323:1625, entre otros), ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella (Fallos: 313:1007).

13) Que, asimismo, también cabe recordar que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865. Ellas consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto (confr. doctrina de Fallos: 321:1031).

14) Que sobre la base de las citadas pautas interpretativas, cabe advertir que, tal como surge del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, mientras el apartado 2° del art. 12 del Convenio prevé en forma expresa el cumplimiento del requisito de aprobación del contrato que da lugar al pago de regalías, por parte de la autoridad competente de la República Argentina

con sujeción a las disposiciones de la ley de transferencia de tecnología -con la finalidad de que resulte viable la limitación de la tasa del gravamen fijada sobre tales conceptos-, en cambio, el apartado 3° del art. 25 del Convenio carece de una restricción similar para la deducción de tales erogaciones resultando de aplicación al caso el claro principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

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

16) Que, en consecuencia, resulta correcta la conclusión del a quo en cuanto, sobre la base del Convenio suscripto entre la República Argentina y la República de Italia para evitar la doble imposición y de su Protocolo Anexo suscriptos en Roma el 15 de noviembre de 1979, aprobados por la ley 22.747, juzgó que el pago de las prestaciones a favor del proveedor domiciliado en el exterior (Italia) pueden ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor domiciliado en el país sin necesidad de la aprobación o presentación de los actos jurídicos a que se refiere la ley de transferencia de tecnología

(arg. arts. 1°, 2°, 3° y 9° de la ley 22.426), toda vez que la regla del art. 25 no deja margen de duda al respecto. Y en virtud de lo establecido en dicha cláusula, resulta inobjetable lo aseverado por la alzada en el sentido de que las disposiciones de la ley 22.426 no resultan de aplicación cuando el proveedor tiene domicilio en el país (arg. arts. 1° y 9°) y que la ley de impuesto a las ganancias tampoco contempla una restricción similar a los efectos de la deducción de tales conceptos respecto de los sujetos de la tercera categoría residentes en el país (t.o. en 1997 y modif., arts. 81, 82, 87, 88).

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

18) Que finalmente resulta insustancial el agravio del representante de la AFIP fundado en la alegada inobservancia de la resolución general 3497/92 en atención a que sus previsiones no guardan relación con la deducción de los conceptos examinados en autos, tal como se señala en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el **Dr. Víctor Ariel Roccatagliata**, con el patrocinio letrado del **Dr. Ignacio Mauro Markievich**.

Traslado contestado por **Pirelli Neumáticos SAIC**, representada por el **Dr. Luis María Gómez Iza**, con el patrocinio letrado del **Dr. Eduardo Gil Roca**.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.