



CARRERA DE POSGRADO DE
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

PARA OBTENER EL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN TRIBUTACIÓN

Título:

**“TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LAS EXPORTACIONES DE
SERVICIOS BASADAS EN EL CONOCIMIENTO”**

Alumno:

Nahuel Matias Ambort

Director:

Martin Javier Chiani

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
Definición de Servicios Basados en el Conocimiento (SBC)	4
Impacto de la globalización tecnológica y comunicacional	6
Situación actual de los Servicios Basados en el Conocimiento (SBC) en Argentina	8
Desempeño exportador de los Servicios Basados en el Conocimiento: evolución 2023– 2024 y relevancia económica	11
DEFINICIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS A LOS FINES IMPOSITIVOS	13
Impuesto al Valor Agregado	13
Código Aduanero	16
CRITERIO DE FUENTE Y RENTA MUNDIAL	18
ANÁLISIS DEL MARCO TRIBUTARIO APLICABLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	22
DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	26
Origen de la doble imposición en las exportaciones de servicios	26
Beneficiarios del exterior	28
POLÍTICAS UNILATERALES VIGENTES	31
Ley de Economía del Conocimiento	31
Régimen cambiario	38
Derechos aduaneros	40

ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (CDI):

MEDIDAS BILATERALES VIGENTES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

INTERNACIONAL.....	42
Concepto y propósito de los CDI.....	43
Relación entre los CDI y la legislación nacional.....	44
Interpretación.....	46
Beneficios empresariales	49
Servicios personales independientes.....	49
Otra rentas.....	50
Métodos para evitar la doble imposición.....	51
Convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina	52
Convenio entre el gobierno de la República Argentina y el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	52
Convenio entre el gobierno de la República Argentina y el Reino de España	54
Convenio entre el gobierno de la República Argentina y la República Federativa del Brasil.....	56
Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay.....	57
CONCLUSIÓN.....	58
BIBLIOGRAFÍA	63

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es estudiar el tratamiento impositivo que corresponde otorgarle en el Impuesto a las Ganancias (ley N° 20.628 T.O. 1986 y sus modificaciones) a las exportaciones de servicios basadas en el conocimiento (SBC). Se analizarán las causas de la doble imposición internacional en estas operaciones internacionales y los alcances de las medidas unilaterales vigentes en la legislación local destinadas a evitar o atenuar situaciones de doble imposición.

Asimismo, se examinará el rol de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) suscriptos por Argentina como herramienta para mitigar conflictos de doble gravamen y para mejorar la seguridad jurídica de los contribuyentes que participan del comercio internacional de estos servicios.

A través de este análisis, se buscará aportar al lector una adecuada interpretación de la interacción entre las normas internas y las disposiciones contenidas en los convenios internacionales, con el fin de brindar una visión integral en cuanto al régimen tributario aplicable.

Definición de Servicios Basados en el Conocimiento (SBC)

Los servicios basados en el conocimiento (SBC) constituyen una actividad económica cuyo principal valor agregado proviene del conocimiento técnico e intelectual de las personas. Pueden entenderse como aquellos servicios caracterizados por su capacidad para absorber, generar y difundir conocimiento, y por el uso intensivo de trabajo altamente calificado. Dentro del universo de los servicios, los SBC se destacan precisamente por su elevado nivel de capital humano.

Estos servicios representan una oportunidad estratégica para impulsar procesos de transformación y diversificación productiva en la Argentina (y en los países emergentes en general). Se trata de actividades capaces de generar empleo calificado y divisas a través de sus exportaciones, al mismo tiempo que favorecen el desarrollo de competencias en múltiples áreas, tanto tecnológicas como organizacionales y comerciales. Asimismo, los sectores vinculados a los SBC pueden mejorar la competitividad del resto de las actividades productivas mediante la prestación de servicios complejos y la generación y transferencia de conocimiento, lo cual contribuye a elevar los niveles de eficiencia, innovación y dinamismo del aparato productivo en su conjunto.

Este sector abarca un amplio espectro de actividades, entre las que se destacan:¹

- Servicios personales y recreativos: edición y publicidad.
- Servicios empresariales, profesionales y técnicos: salud, educación, contabilidad, asesoramiento jurídico e investigación.
- Servicios informáticos: desarrollo de software, servicios informáticos, redes, animación y videojuegos.
- Cargos por uso de propiedad intelectual: patentes, marcas y derechos de autor.

¹ Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional. (2022). Servicios basados en el conocimiento. Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

Impacto de la globalización tecnológica y comunicacional

Como consecuencia de la profunda revolución tecnológica en materia de tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) ocurrida en las últimas décadas, estas actividades se han vuelto crecientemente transables. Esto implica que, con una frecuencia cada vez mayor, los servicios pueden comercializarse en mercados geográficamente distantes del lugar donde se producen, favoreciendo así su inserción internacional.

El proceso de digitalización ha transformado de manera significativa la estructura productiva mundial. Actividades que anteriormente requerían instalaciones industriales para la elaboración de bienes físicos hoy se presentan como productos intangibles generados a través de tecnologías digitales. A este fenómeno se suma la globalización de las telecomunicaciones, impulsada por el desarrollo de internet y la masificación de los dispositivos móviles, que permiten la comunicación en tiempo real y el intercambio inmediato de información a escala global. La convergencia de ambos procesos resultó determinante para la expansión de las exportaciones de servicios basados en el conocimiento (SBC), al crear un entorno propicio para la internacionalización de estas actividades.

En este contexto, los SBC se han vuelto fácilmente exportables gracias al despliegue de las TIC, que han reducido de manera sustancial los costos de generar, transmitir y almacenar información, así como los tiempos y costos asociados a la coordinación de actividades a distancia. Estas tecnologías han permitido que ciertos servicios que antes requerían contacto físico directo entre prestador y usuario ahora puedan ser provistos de manera remota, ampliando notablemente el alcance y el potencial exportador del sector.

En las últimas décadas, los servicios basados en el conocimiento (SBC) se han consolidado como un componente central de la economía global. Su crecimiento sostenido responde a diversos factores estructurales que han transformado los procesos productivos y las dinámicas competitivas internacionales²:

- Tercerización: Las corporaciones tienden a concentrarse en su actividad principal y a externalizar tareas que anteriormente realizaban internamente. Este proceso impulsa la expansión de empresas especializadas en la provisión de múltiples tipos de servicios profesionales y tecnológicos.
- Valor agregado: La evolución tecnológica y competitiva en las distintas ramas de la economía provoca que una parte significativa del valor agregado de los productos industriales, agroindustriales e incluso primarios sea generada por el sector servicios, entre ellos el diseño, el desarrollo de software, el marketing o la logística.
- Nuevas tecnologías: La irrupción de tecnologías digitales disruptivas (como la inteligencia artificial, la ciencia de datos y la automatización) ha impulsado nuevos paradigmas productivos que dependen fuertemente de los SBC. Ejemplos de ello son la agricultura de precisión, la industria 4.0 y el comercio electrónico.
- Calidad de vida: El crecimiento poblacional, el aumento de los ingresos y la mayor esperanza de vida han incrementado la demanda de servicios de salud, educación, entretenimiento y cultura, generando así un mercado más amplio y diversificado para este tipo de actividades.

² Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional. (2022). Servicios basados en el conocimiento. Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

- Digitalización: Muchos productos que antes requerían manufactura física (como los libros, la música o el contenido audiovisual) se han transformado en bienes intangibles producidos y distribuidos mediante tecnologías digitales. Este proceso acelera la expansión de los servicios digitales y redefine la estructura productiva tradicional.

Situación actual de los Servicios Basados en el Conocimiento (SBC) en Argentina

Nuestro país cuenta con ventajas competitivas significativas en este sector. El nivel de inglés de la población, junto con la sólida formación académica derivada de una oferta educativa pública y privada de calidad, constituye un elemento fundamental para el desarrollo de profesionales capaces de brindar servicios de alto nivel. Estos factores fortalecen la competitividad de la Argentina en el mercado global de servicios basados en el conocimiento y favorecen su inserción en entornos productivos cada vez más exigentes.

Varias de las principales empresas globales que lideran los mercados internacionales de estos servicios operan y exportan desde nuestro país. Entre ellas se destacan IBM, Accenture, Cognizant, PwC, Tata y Capgemini, entre otras. Asimismo, compañías como JP Morgan o Crisil-Irevna prestan desde la Argentina servicios de gestión de conocimiento en el ámbito financiero. Del mismo modo, diversas agencias de publicidad internacional poseen filiales locales desde las cuales exportan creatividad y servicios asociados³.

El país reúne diversos atributos que permiten competir con solidez en estos sectores, relacionados fundamentalmente con su dotación de capital humano altamente calificado (a costos

³ Lachman, J., & López, A. (2022, julio). *Tendencia, oportunidades y desafíos en los servicios basados en conocimiento en Argentina*.

internacionales competitivos) y con ciertas ventajas derivadas de su localización geográfica, como la compatibilidad horaria con los principales centros globales, así como su acervo cultural, que facilita la integración con mercados internacionales.

Argentina cuenta con un desarrollo significativo en el sector, evidenciado en la consolidación de polos tecnológicos en diferentes regiones del país, donde se destacan algunos ejemplos. El municipio de Tandil, en estrecha vinculación con la Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, ha logrado en pocos años conformar un polo informático de relevancia, en el cual operan empresas con proyección y alcance global. Por su parte, la provincia de Córdoba ha impulsado y fortalecido diversos polos tecnológicos, consolidándose como un espacio estratégico para la innovación y el desarrollo digital. Otro caso destacable se sitúa en la localidad de Sunchales, donde funciona CITES Impulsa, iniciativa privada del Grupo SanCor Seguros orientada a la incubación y crecimiento de emprendimientos vinculados a las nuevas tecnologías. Por último, podemos mencionar a Silicon Misiones, un proyecto que busca integrar a las industrias tecnológicas con el ecosistema emprendedor local y, al mismo tiempo, coordinar acciones con los polos de Tecnologías de la Información y la Comunicación⁴.

Realizando un análisis con el objetivo de contextualizar la actividad de los Servicios Basados en el Conocimiento (SBC) en nuestro país y comprender su rol dentro de la economía nacional, y a partir de los datos elaborados por el Observatorio de Empleo y Dinámica Empresarial (OEDE)⁵, se observa que la localización geográfica de las empresas prestadoras de estos servicios presenta una marcada concentración en los principales distritos urbanos.

⁴ Agencia Argentina de Inversiones y Comercio Internacional. (2023). *Servicios basados en el conocimiento: desarrollos locales, ejemplos nacionales*.

⁵ Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. *Observatorio de Empleo y Dinámica Empresarial (OEDE): estadísticas sobre empleo asalariado registrado privado*.

Para el año 2019, según datos del Observatorio, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA) concentró más del 50% de las empresas vinculadas a los SBC. En segundo lugar, se ubicó la provincia de Buenos Aires, con el 17%, seguida por Córdoba y Santa Fe, que ocuparon el tercer y cuarto puesto con el 7% y el 6% respectivamente.

Asimismo, el universo empresarial del sector se encuentra ampliamente dominado por microempresas, que en 2019 representaron el 62% del total. Les siguen las pequeñas empresas con el 25%, las medianas con el 10% y, finalmente, las grandes empresas con apenas un 2%⁶. Sin embargo, estas últimas son las que registran la mayor actividad exportadora dentro del sector.

En términos de generación de empleo, la concentración también se manifiesta en las empresas de mayor tamaño, que explican la mayor parte del empleo total del sector.

Ahora bien, de acuerdo con la asociación que reúne a las empresas argentinas de la Economía del Conocimiento (Argencon)⁷, en 2025 más de 348.000 argentinos se desempeñan en industrias del conocimiento, lo que convierte a este sector en uno de los principales generadores de empleo de calidad dentro del ámbito privado. Argencon destaca que estas actividades se caracterizan por ofrecer puestos de trabajo altamente calificados, con proyección internacional y capacidad de insertarse en cadenas globales de valor.

⁶ La definición del tamaño de la empresa es de carácter anual y se basa en el empleo promedio declarado durante todo el año” (OEDE-SIPA).

⁷ El creciente protagonismo alcanzado por los negocios desarrollados por estas empresas motivó, en el año 2014, la creación de la asociación Argencon, entidad que agrupa a los principales exportadores de servicios basados en el conocimiento del país. Actualmente, cuenta con más de treinta empresas asociadas, en su mayoría grandes compañías de origen nacional y extranjero.

Desempeño exportador de los Servicios Basados en el Conocimiento: evolución

2023–2024 y relevancia económica

Para dimensionar la relevancia de este sector y su creciente rol en la economía argentina, resulta necesario analizar la evolución reciente del comercio de servicios durante los últimos dos años.

En 2023, las exportaciones de SBC totalizaron USD 8.516 millones, lo que implicó un crecimiento del 2,8% respecto del año anterior (USD 233 millones) y marcó el valor más alto desde 2006. La composición de las exportaciones fue la siguiente:

- Servicios empresariales: 62,4%
- Telecomunicaciones, informática e información: 30,4%
- Servicios personales, culturales y recreativos: 4,2%
- Cargos por uso de propiedad intelectual: 3,0%

Con estos resultados, Argentina se posicionó como el segundo exportador de SBC en América Latina (detrás de Brasil) y en el puesto 41 a nivel global, con una participación del 0,3%. Además, los SBC representaron el 49% de las exportaciones totales de servicios y el 9,7% del total de exportaciones de bienes y servicios, ubicándose sólo por detrás de dos complejos exportadores de bienes: el sojero y el automotor⁸.

⁸ Centro de Economía Internacional. (2024). *Comercio de servicios de la Argentina en 2023*. Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

En 2024, las exportaciones de SBC alcanzaron los USD 9.377 millones, alcanzando un nuevo récord histórico. Su participación en el total de exportaciones de servicios ascendió al 54,8%, con la siguiente distribución:

- Servicios empresariales: 63,1%
- Telecomunicaciones, informática e información: 30,0%
- Servicios personales, culturales y recreativos: 3,9%
- Cargos por uso de propiedad intelectual: 3,0%

En este año, Argentina se ubicó como el tercer exportador de SBC de América Latina (detrás de Brasil y Costa Rica) y en el puesto 44 a nivel mundial, con una participación del 0,2%.

Por el lado de las importaciones de estos servicios, sumaron USD 8.632 millones, lo que arrojó un saldo superavitario de USD 745 millones⁹.

Ahora bien, el mismo organismo (CEI) que proporciona los datos expuestos en los párrafos precedentes, elabora también para el período 2024, un informe basado en una definición más precisa de los SBC. Bajo este enfoque, se excluyen de la categoría los servicios de telecomunicaciones, los servicios de información y otros vinculados al comercio.

Con esta delimitación conceptual, las exportaciones de SBC correspondientes al año 2024 ascendieron a USD 8.927 millones, mientras que las importaciones totalizaron USD 7.613 millones. Este desempeño posicionó al sector con una participación del 52,1% del total de exportaciones de servicios y del 9,2% del total de ventas externas de bienes y servicios,

⁹ Centro de Economía Internacional. (2025). *Comercio de servicios de la Argentina en 2024*. Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

convirtiéndolo así en el cuarto complejo exportador del país, únicamente detrás del complejo sojero, el petrolero-petroquímico y el automotor.

DEFINICIÓN DE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS A LOS FINES IMPOSITIVOS

Impuesto al Valor Agregado

Es necesario iniciar este capítulo señalando que, en materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicado a las exportaciones de servicios, existen dos principios fundamentales de imposición: el principio de país de destino y el principio de país de origen.

Bajo el principio de destino¹⁰, las exportaciones se encuentran exentas del impuesto, lo que convierte al IVA en un tributo estrictamente al consumo. En este enfoque, la potestad tributaria corresponde exclusivamente al país de destino de los bienes o servicios.

Por el contrario, el principio de origen implica que las exportaciones no se encuentran exentas, mientras que las importaciones sí.

La adopción del principio de destino no exige un elevado grado de armonización entre las legislaciones tributarias de los distintos países. Basta con que exista coincidencia en la aplicación de dicho principio. Cada Estado conserva plena autonomía para determinar la estructura y las alícuotas del impuesto. Ello es así porque los bienes y servicios que se exportan salen de la jurisdicción libres de IVA¹¹, adaptándose al sistema impositivo del país en donde se encuentra

¹⁰ El primer país en aplicar dicho principio fue Francia, en la década de 1950.

¹¹ La aplicación del principio de país de destino conjuntamente con el de exención de tasa cero, se relacionan directamente con el objetivo de no exportar impuestos. Esto resulta fundamental en materia de competitividad internacional para los productores de bienes o prestadores de servicios locales.

localizado el importador. De esta manera, el país importador aplica su propia legislación tributaria, asegurando condiciones equitativas entre productos nacionales e importados.

En Argentina, el principio de destino ha sido aplicado históricamente para las operaciones de bienes. En relación con los servicios, dicho criterio quedó normativamente consolidado a partir de la Ley 25063¹². Esta ley incorporó como hecho imponible del IVA a las importaciones de servicios. En efecto, el inciso d) del artículo 1° establece que quedan gravadas “las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos”.

Respecto de las exportaciones de servicios, la Ley del IVA incorpora disposiciones explícitas en el artículo 1°, inciso b), al establecer que el gravamen recae sobre “las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3, realizadas en el territorio de la Nación”. El segundo párrafo del mismo inciso agrega que “en los casos previstos en el inciso e) del artículo 3, no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, las que tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43”.

De esta redacción se desprende que los servicios realizados en el país, pero cuya utilización o explotación efectiva ocurre en el exterior quedan fuera del objeto del impuesto. En consecuencia, tales prestaciones se equiparán a aquellas realizadas fuera del territorio nacional, ámbito en el cual el Estado argentino carece de potestad tributaria en relación con el IVA.

¹² B.O. 30/12/1998.

Asimismo, es importante señalar que quienes exportan servicios tienen derecho a aplicar los beneficios previstos en el artículo 43 de la Ley del IVA, al igual que los exportadores de bienes.

En síntesis, para que se configure una exportación de servicios a los fines del IVA deben cumplirse de manera simultánea los siguientes requisitos:

- La prestación del servicio debe efectuarse en el territorio nacional.
- La utilización o explotación efectiva del servicio debe tener lugar en el exterior.

Para interpretar adecuadamente estos conceptos, es necesario comprender que intervienen dos ámbitos espaciales diferenciados: el lugar donde el prestador desarrolla su actividad y aquel en el que el prestatario recibe o utiliza el resultado del servicio. Cuando el primero se encuentra en Argentina y el segundo en el exterior, estamos ante una exportación de servicios.

La propia redacción normativa permite concluir que la exportación de servicios puede configurarse aun cuando el prestatario sea un residente argentino. Ello es así ya que la Ley hace referencia literal a que la utilización o explotación efectiva del servicio se efectúe en el exterior, sin exigir que el locatario sea o no residente en el exterior.

Finalmente, cabe mencionar la incorporación del inciso e) del artículo 1° mediante la Reforma Tributaria de 2017, que incorporó la gravabilidad de los servicios digitales. Una de sus principales novedades fue la definición legal del concepto de “utilización o explotación efectiva”. El segundo párrafo de dicho inciso dispone que:

“Respecto del segundo párrafo del inciso b) y de los incisos d) y e), se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o

el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario, aun cuando, de corresponder, este último lo destine para consumo”.

La incorporación de este nuevo párrafo legal vino a dar solución a los conflictos interpretativos que han dado lugar, referidos a cuáles prestaciones efectuadas en el país corresponde considerar como prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

Con anterioridad a la reforma, el Tribunal Fiscal de la Nación había abordado esta problemática en diversos precedentes, entre los que se destacan Taylor y Cía. SRL (TFN, Sala B, 3/3/2005) y Tecnopel S.A. (TFN, Sala A, 6/12/1999).

En dichos casos, el Tribunal recurrió a la Circular N° 1288/1993, señalando que el tratamiento a otorgar a las prestaciones de servicios no depende de la ubicación territorial del prestatario, sino del lugar en el cual el servicio es efectivamente aplicado.

De esta manera podemos verificar que la Ley Nacional de IVA definitivamente aplica el principio de país de destino en cuanto a la imposición de las exportaciones e importaciones de servicios, y a su vez establece una definición legal sobre dichos conceptos y operaciones.

Código Aduanero

Otra normativa que aporta una definición sobre exportaciones e importaciones de servicios es el Código Aduanero de la Nación¹³, por lo que resulta pertinente remitirnos a sus disposiciones. El artículo 9 del código establece que: “1. Importación es la introducción de cualquier mercadería

¹³ Ley N° 22.415, publicada en el boletín Oficial de la República Argentina el 1 de octubre de 1981.

a un territorio aduanero. 2. Exportación es la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero”.

Posteriormente, el artículo 10 define que “a los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado” y, en particular, que también se consideran mercaderías:

a) “las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios”;

b) “los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”.

En consecuencia, y por contraposición a la definición de importación de servicios, puede entenderse a las exportaciones de servicios como aquellas locaciones o prestaciones realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleva a cabo en el exterior.

Sin embargo, la Ley 27467 (que aprobó el presupuesto de gastos y recursos de la Administración Nacional para el ejercicio 2019) introdujo modificaciones a los artículos 10, 91 y 735 del Código Aduanero con el objetivo de gravar la exportación de servicios.

La ley se reglamentó a través del decreto 1201/2018 del 28 de diciembre de 2018, quedando habilitada la aplicación del artículo 10 del mencionado Código, ya que el inciso c) de su apartado 2 dispuso que las prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior serán consideradas mercaderías.

También resulta relevante destacar lo dispuesto en el artículo 91 del Código (título III correspondiente a importadores y exportadores), ya que mediante la Ley 27467 se agregó un último párrafo donde se establece que “en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 10 serán considerados exportadores las personas que sean prestadoras y/o cedentes de los servicios y/o derechos allí involucrados.”

De este modo, y con las últimas modificaciones, el Código Aduanero incorpora una definición expresa sobre qué se considera exportaciones de servicios, asimilando en su tratamiento jurídico a las exportaciones e importaciones de bienes y servicios.

CRITERIO DE FUENTE Y RENTA MUNDIAL

Por el criterio de fuente un país grava, en el impuesto a las ganancias (o a la renta), todos los hechos económicos ocurridos dentro de su territorio sin importar residencia o nacionalidad del contribuyente que los realice. Este criterio ha sido adoptado principalmente por los países importadores, ya que les permite gravar todas las rentas que se generan dentro de su territorio aunque pertenezcan a un sujeto del exterior.

Bajo el criterio de renta mundial se otorga potestad tributaria al Estado sobre los sujetos nacidos, domiciliados o radicados en él, por la totalidad de rentas obtenidas, cualquiera sea el lugar donde se generen. Mayoritariamente los países exportadores de bienes y servicios adoptan este criterio, ya que les permite gravar los hechos imponibles ocurridos en el extranjero.

Sin embargo, ningún país aplica de manera estricta y exclusiva alguno de estos criterios. Aquellos estados que adoptan el criterio de residencia o nacionalidad también gravan las rentas generadas dentro de su territorio, incluso cuando corresponden a sujetos domiciliados en el exterior. A su vez, los países que adoptan el criterio de fuente suelen extender su potestad tributaria

a las rentas que sus residentes obtienen en el exterior, como consecuencia de actividades realizadas en el extranjero.

Nuestra legislación nacional incorporó el principio de renta mundial mediante la sanción de la Ley 24073¹⁴, con vigencia para los ejercicios que cierran con posterioridad al 01/04/1992 para personas jurídicas, y para las personas físicas y sucesiones indivisas a partir del período fiscal 1992.

La normativa modificó el artículo 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias disponiendo como primero, segundo y tercer párrafo, lo siguiente: “...Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.”

“....Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior, residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.”

“.....Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V.....”

Y eliminó el segundo párrafo del artículo 5 que establecía lo siguiente:

“.....También están sujetos al gravamen las ganancias derivadas de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero por personas residentes en el país, las cuales podrán computar

¹⁴ B.O. 13/04/2025.

como pago a cuenta de esta ley las sumas efectivamente pagadas por gravámenes análogos en el lugar de realización de tales actividades. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.”

Sin embargo, dicha normativa no incorporaba precisiones de carácter subjetivo, tales como la definición de residencia fiscal, los criterios para imputar las ganancias generadas por sociedades radicadas en el exterior pertenecientes a residentes en el país o los mecanismos para determinar el cómputo del crédito por impuestos pagados en el extranjero. Por lo que no cumplía con el principio de legalidad, ya que el hecho de adoptar el criterio de renta mundial involucra la necesidad de definir claramente el concepto de domicilio o residencia. Al no contar la normativa con tal definición, no se cumplía con el elemento subjetivo exigido en las normativas tributarias.

A finales de 1998 se sanciona la Ley 25063 donde a través de su artículo 4, inciso e) se introduce el Título IX a la ley del impuesto a las ganancias (Ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país), donde se establece la definición de “residencia”, determinación del crédito por impuestos análogos pagados en el exterior, delimitación de las ganancias de fuente extranjera, determinación del impuesto y determinación del impuesto para empresas y personas del exterior.

Hasta aquí, podríamos decir que con la sanción de la ley 25063, se introdujeron los elementos que faltaban para que el sistema de renta mundial pudiera aplicarse. Sin embargo, la AFIP a través del dictamen 23/00 interpretó que las disposiciones de la ley 24073 y modificatoria, en cuanto al criterio de renta mundial, tenían vigencia a partir de la fecha de publicación de la misma (13/4/1992), siendo aplicables como ya hemos mencionado, a los ejercicios que cierren con posterioridad al 1/4/1992 y a partir del período 1992 para las personas físicas y sucesiones indivisas.

De hecho, en la causa “Moreno, Julio Cesar”, la Sala D del Tribunal Fiscal¹⁵, (donde se discutía una acción de repetición intentada por el contribuyente), concluye que las normas vigentes desde el año 1992 eran suficientes para la configuración del hecho imponible y el nuevo texto sólo completó los elementos de la obligación tributaria.

Es entonces cuando la jurisprudencia emitida por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en dicha causa (20/02/2007) revocó la sentencia apelada por la actora ante el Tribunal Fiscal de Nación, pues consideró, que con la sanción de la Ley 24073 el criterio de imposición sobre la renta mundial en el impuesto a las ganancias respecto de los períodos 1996 y 1997 no estaba vigente, dado que si bien se había incorporado el concepto de imposición sobre las rentas de fuente extranjeras, no se habían precisado los criterios para la liquidación del tributo.

En concordancia con el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se encuentra lo mencionado por la doctrina. En este caso haremos referencia a lo mencionado por el tributarista Juan Carlos Luqui¹⁶ quien ha sostenido que “...para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir, a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible, c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones

¹⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, mayo de 2002.

¹⁶ Luqui, J. C. (1993). *Derecho constitucional tributario*. Ediciones Depalma.

correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y j) el tiempo por el que se paga el tributo.”

En base a lo dispuesto tanto por la Cámara Nacional de Apelaciones como por la doctrina, entendemos que con el dictado de la Ley 25063 se cumple con el principio de legalidad y por ende cobra realidad la aplicación del criterio de renta mundial en la República Argentina.

En una última aclaración en cuanto a este criterio, se destaca que si bien el artículo 4, inciso e) de la ley 25063 estableció como vigencia del título IX, que incorporó al régimen detallado de las rentas de fuente extranjera “a partir de la sanción de la ley 24073”, el artículo 6 del decreto 1517/98 (promulgación) observó dicha norma, sobre la base del principio de legalidad y la violación a tal principio que supondría la vigencia retroactiva de la norma. Lo que ratifica el criterio expuesto.

ANÁLISIS DEL MARCO TRIBUTARIO APLICABLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El punto de partida para el encuadre legal de las exportaciones de servicios en el Impuesto a las Ganancias lo constituye el artículo 5 de la Ley, que establece el principio general de territorialidad. La norma dispone:

“En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”

De esta definición se desprenden tres supuestos que determinan la configuración de ganancias de fuente argentina:

- a) cuando los bienes se encuentran situados, colocados o utilizados económicamente en la República;
- b) cuando se realicen en el territorio nacional actos o actividades susceptibles de producir beneficios;
- c) cuando los hechos ocurran dentro de los límites de la nación.

Es suficiente que se verifique uno de estos criterios para que la renta se considere de fuente argentina. Y vale reiterar que todo ello, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

En el caso de las exportaciones de servicios, la actividad que genera la renta se lleva a cabo, en general, dentro del territorio argentino, encontrando sustento legal para su gravabilidad en la regla general del artículo 5. De este modo, un servicio profesional de programación, contable, jurídico, etc. prestado desde Argentina hacia un cliente radicado en el exterior constituye, a efectos fiscales, una ganancia de fuente argentina, aun cuando la utilización del servicio o el beneficio económico se aproveche fuera del país.

En contraposición, no son de fuente argentina, los resultados provenientes de actividades desarrolladas en el exterior, si bien constituyen renta de fuente extranjera gravada para los residentes argentinos. (de acuerdo a lo establecido en el artículo 1 de LIG).

No obstante, la ley contempla una serie de excepciones al principio general de fuente, introduciendo una serie de presunciones que amplía el alcance de la fuente argentina¹⁷. En los capítulos siguientes se analizará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 13, en tanto constituye una de dichas excepciones y resulta objeto específico de estudio en el presente trabajo.

Considerando lo expuesto puede señalarse que, en principio, todos los servicios prestados desde la República Argentina serán de fuente argentina. Por otro lado, aquellos servicios prestados en territorio extranjero serán considerados de fuente extranjera. Esto es así, siempre que no se trate de las presunciones establecidas en la ley, ya que, en ese caso, deberá respetarse lo indicado en sus respectivos artículos.

Es imprescindible diferenciar las rentas de fuente argentina de las rentas de fuente extranjera, debido al cómputo de los créditos impositivos que puede efectuarse en uno u otro caso. De acuerdo a lo establecido en la Ley de Ganancias, las retenciones efectivamente pagadas en el exterior por impuestos análogos al Impuesto a las Ganancias, solamente podrán computarse contra ganancias de fuente extranjera¹⁸. De esto es que surge la necesidad de discriminar correctamente los ingresos entre las distintas fuentes. Este tema será desarrollado con profundidad en el capítulo siguiente.

Dicho esto, una vez determinado que las exportaciones de servicios constituyen rentas de fuente argentina, corresponde analizar su tratamiento tributario según el tipo de contribuyente involucrado.

¹⁷ Ley N.º 20.628, Texto Ordenado y sus modificaciones, artículos 10 a 14 inclusive. *Boletín Oficial de la República Argentina*.

¹⁸ Artículo 1, tercer párrafo (ley N.º 20.628 T.O. y sus modificaciones).

Como principio general, tanto las personas humanas como las personas jurídicas residentes en el país se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias conforme al régimen general. Ello implica que tributan sobre estas rentas aplicando la escala progresiva prevista en los artículos 94 y 73 de la ley, respectivamente.

En el caso particular de las personas humanas que no se encuentran incorporadas en el régimen general del impuesto, sino adheridas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), debe señalarse que estas no tributan el Impuesto a las Ganancias mediante determinación y liquidación anual, sino a través del pago de una cuota fija mensual que unifica, en un solo concepto, el impuesto a las ganancias, el impuesto al valor agregado y los aportes previsionales.

Una distinción final, pero no por ello menos relevante, se refiere al encuadre entre la tercera y la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias para personas humanas inscriptas en el régimen general. En el caso de los servicios comprendidos dentro de la definición de servicios basados en el conocimiento (tales como los empresariales, profesionales, técnicos, informáticos y los vinculados al uso o explotación de la propiedad intelectual) corresponde analizar el alcance del artículo 82 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Dicho artículo establece que “Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: (...) f) del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario”. En consecuencia, al tratarse del ejercicio de profesiones liberales o de oficios, en principio, estos servicios se encuentran alcanzados por la cuarta categoría.

La excepción se configura cuando las actividades profesionales u oficios mencionados en el artículo 82 se complementan con una explotación comercial. En tales casos, el resultado total obtenido del conjunto de actividades debe considerarse como ganancia de tercera categoría.

Esta distinción reviste particular importancia, dado que la categorización incide directamente en el criterio de imputación de ingresos y gastos. Mientras que en la cuarta categoría la determinación se realiza conforme al criterio de lo percibido, en la tercera categoría rige el criterio de lo devengado. Asimismo, los contribuyentes que tributan bajo la cuarta categoría no aplican el ajuste por inflación impositivo para determinar el resultado impositivo del ejercicio, a diferencia de quienes lo hacen bajo la tercera categoría. Estas diferencias generan impactos sustanciales en la carga fiscal y en la planificación tributaria de los sujetos que prestan servicios basados en el conocimiento. Por su parte, las personas jurídicas tributan bajo la tercera categoría de la ley de impuesto a las ganancias.

DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

Origen de la doble imposición en las exportaciones de servicios

El artículo 1 de La Ley de Impuesto a las Ganancias establece lo siguientes: "Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancias obtenida en el exterior."

De este análisis surgen varias definiciones claves. En primer lugar, como se estudió en el capítulo 3, la ley adopta el criterio de renta mundial, ya que grava una característica personal del

contribuyente, que es su residencia, sin importar el lugar en el que se genere la renta. En segundo lugar, se establece el mecanismo del Tax Credit, mediante el cual se permite al contribuyente residente en Argentina computar como pago a cuenta los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, hasta el límite fijado por la norma.

Por lo expuesto, y siguiendo con el análisis de la admisibilidad del cómputo del crédito fiscal por impuestos análogos abonados en el exterior, podemos afirmar que la ley establece las siguientes condiciones: 1) el cómputo debe ser realizado por un sujeto residente fiscal en la Argentina; 2) debe tratarse de una renta de fuente extranjera; 3) el impuesto abonado en el exterior debe ser análogo al impuesto a las ganancias de Argentina; y 4) el impuesto debe encontrarse efectivamente pagado (debe estar ingresado al Fisco del país extranjero que lo aplica) y debe estar respaldado por los respectivos comprobantes.

De este modo, se advierte la intención del legislador de incorporar una medida unilateral con el propósito de prevenir la doble imposición internacional. Sin embargo, el problema que surge es que este beneficio se reconoce únicamente respecto de las ganancias de fuente extranjera, lo que genera una situación de exclusión para los exportadores de servicios, ya que las mismas encuadran como ganancias de fuente argentina.

En este sentido, puede ocurrir que las legislaciones de los países en los cuales residen los prestatarios de los servicios (clientes) consideren que tales ingresos constituyen rentas cuya fuente productora se encuentra localizada en sus respectivas jurisdicciones (aplicación del criterio de fuente). En consecuencia, estas rentas pueden quedar sometidas a imposición en dichos Estados, generalmente mediante la retención del tributo correspondiente sobre los pagos efectuados por sus residentes a las empresas extranjeras prestadoras de servicios.

Por lo que, la aplicación simultánea del criterio de renta mundial en Argentina y del criterio de fuente en el país de destino genera un fenómeno de doble imposición sobre las exportaciones de servicios.

Beneficiarios del exterior

Remitiéndonos nuevamente al artículo 1 de la LIG, en el último párrafo se establece que “los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme el Título V y normas complementarias de esta ley.” En este caso, estamos ante sujetos no residentes en Argentina que prestan servicios dentro de los límites del territorio de la Nación, o desde el exterior hacia el país. A tales sujetos la norma los define en el último párrafo del artículo 102 como beneficiarios del exterior. Aquí, la definición legal: “Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes, o cualquier otro mandatario en el país y a quién, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo.”

Para un mejor entendimiento, se exponen las diferentes situaciones:

- Si la prestación de servicios es realizada dentro del territorio argentino, por aplicación del artículo 5, la misma se encuentra alcanzada en el impuesto a las ganancias.
- Si la prestación de servicios es realizada fuera del territorio argentino, pero responde a alguna de las presunciones de fuente enunciadas en los artículos 10 a 14 inclusive, la misma es alcanzada por el impuesto a las ganancias.
- Si la prestación de servicios es realizada fuera del territorio argentino y no se encuentra en las presunciones del punto anterior, dicha prestación no se halla alcanzada en el impuesto a las ganancias. Esto es así, ya que nos encontramos con una ganancia de

fuelle extranjera obtenida por un residente del exterior. Situación que no queda comprendida dentro del ámbito de imposición de la Ley.

Es interesante destacar lo dispuesto en el segundo punto mencionado, ya que el segundo párrafo del artículo 13 establece que “Asimismo, serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.” Es necesario aclarar que genera incertidumbre la definición de “asesoramiento técnico, financiero o de otra índole” prestado desde el exterior.

En la causa Hidroeléctrica el Chocón el Tribunal Fiscal¹⁹ sostiene que para que exista asesoramiento técnico debe producirse “transmisión de conocimiento o experiencias necesarias para la toma de decisiones vinculadas con una actividad económica en el país”. A su vez, en la misma causa, la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal²⁰ indica que tal concepto significa la transmisión de “conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador, siempre que sean antecedente temporal.”

Por otro lado, el artículo 5 de la Resolución P-328 del Instituto Nacional de Propiedad Intelectual²¹, establece que:

“Se entenderá como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de

¹⁹ Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ Apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, 8 de marzo de 2007.

²⁰ Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ Apelación, Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, 23 de diciembre de 2010.

²¹ B.O. 19/10/2005.

mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual.”

En base a las definiciones expuestas, puede afirmarse que los servicios basados en el conocimiento reúnen tales características y encuadran plenamente dentro de la definición analizada. Sin embargo, a los fines de delimitar la noción de “asesoramiento técnico”, resulta necesario remitirse a otras definiciones doctrinarias o a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tal como se expuso en los párrafos precedentes, con el objeto de anticipar el criterio que podría adoptar el Fisco frente a este tipo de operaciones. En consecuencia, esta situación no otorga seguridad jurídica plena a los contribuyentes.

Una vez establecido que la operación bajo análisis constituye renta de fuente argentina y, en consecuencia, se encuentra alcanzada por el impuesto local, se dispone la obligación de practicar la retención del Impuesto a las Ganancias, con carácter de pago único y definitivo, a quienes paguen beneficios netos (de cualquier categoría) a beneficiarios del exterior. La alícuota aplicable a dicha retención es del 35%, la cual debe calcularse sobre el monto del beneficio neto a remitir. A efectos de su determinación, el artículo 104 de la ley establece una serie de presunciones de ganancia neta que no admiten prueba en contrario.

De la misma manera que lo analizado respecto de la legislación local, la aplicación del criterio de fuente en Argentina para los sujetos residentes en el exterior puede dar lugar a una doble imposición en su país de residencia, siempre que dichos países adopten a su vez el criterio de renta mundial.

Por último, un tema interesante que establece el artículo 227 del Decreto Reglamentario de la LIG es el denominado Grossing Up o acrecentamiento. Este artículo establece que cuando el

impuesto se encuentra a cargo del sujeto pagador de la renta, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por este.

Esto quiere decir que cuando exista un contrato firmado por un contribuyente local con un sujeto del exterior en los que según lo establecido en el propio acuerdo, se pacta que el pago será de una suma determinada, neta de cualquier impuesto que resulte aplicable en Argentina, implica que quien fuera responsable por el ingreso del impuesto en el país, se verá obligado a aplicar lo normado en el mencionado artículo situación que económicamente representa un mayor costo para el pagador argentino.

A continuación, lo establecido por el art. 227 del DR:

“Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquél, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual.”

POLÍTICAS UNILATERALES VIGENTES

Ley de Economía del Conocimiento

Como primera política en materia de fomento a las actividades basadas en el conocimiento, corresponde destacar la sanción de la Ley de Promoción de la Industria del Software N.º 25.922, promulgada en el año 2004. El objetivo de dicha norma fue mejorar la competitividad de las empresas del sector mediante la instrumentación de beneficios fiscales orientados a estimular su desarrollo. El régimen alcanzaba a actividades tales como la creación, diseño, desarrollo, producción, implementación y puesta a punto de sistemas de software y su documentación técnica asociada, tanto en sus aspectos básicos como aplicativos. Asimismo, incluía los programas desarrollados para ser incorporados en procesadores utilizados en bienes de diversa índole

(consolas, centrales telefónicas, dispositivos de telefonía móvil, maquinarias y otros equipos), quedando expresamente excluido el denominado autodesarrollo de software.

La normativa contemplaba, los siguientes beneficios fiscales:

- Estabilidad fiscal garantizada hasta el 31 de diciembre de 2019.
- Conversión en bonos de crédito fiscal intransferibles de hasta el setenta por ciento (70%) de las contribuciones patronales efectivamente abonadas sobre la nómina salarial, con destino a los sistemas de seguridad social regulados por las leyes 19.032 (INSSJyP), 24.013 (Fondo Nacional de Empleo) y 24.241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones). Dichos bonos podrían aplicarse a la cancelación de tributos nacionales vinculados a la industria del software, principalmente el impuesto al valor agregado (IVA) y otros gravámenes nacionales, con exclusión del impuesto a las ganancias.
- Una desgravación del sesenta por ciento (60%) del monto total del impuesto a las ganancias determinado en cada ejercicio.

Si bien la vigencia de los beneficios previstos en este régimen finalizó el 31 de diciembre de 2019, con anterioridad (el 10 de junio de 2019) fue sancionada la Ley N.º 27.506, que dio origen al Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento. Esta nueva política pública buscó fomentar actividades económicas basadas en el uso intensivo del conocimiento y en la digitalización de la información, apoyadas en los avances científicos y tecnológicos, con el fin de generar bienes, prestar servicios y mejorar procesos productivos.

Entre los beneficios contemplados por este régimen se encontraba uno de particular relevancia para las exportaciones de servicios, en tanto procuraba dar respuesta al problema de la

doble imposición internacional que pueden sufrir estas actividades. En su redacción original, el artículo 12 de la Ley 27.506 establecía lo siguiente: “Los beneficiarios del presente régimen, con motivo de los ingresos obtenidos en contraprestación de las actividades comprendidas en el artículo 2º, podrán deducir un crédito por los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior, de conformidad a lo establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuando se trate de ganancias de fuente argentina. El referido cómputo procederá hasta el límite del incremento de la obligación tributaria originado por la incorporación de esas ganancias”.

Este punto resultó una novedad, ya que como surge de la norma, permitía la deducción de un crédito fiscal cuando se trate de las actividades comprendidas en la Ley 27.506 en su artículo 2 y por las mismas se obtengan ganancias de fuente argentina.

No obstante, el régimen atravesó un período de suspensión a raíz de la Resolución N.º 30/2020 del entonces Ministerio de Desarrollo Productivo, lo que derivó en la revisión de la norma y la posterior sanción de la Ley N.º 27.570²² llamada Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (LEC).

En primer lugar, es importante señalar que el régimen solamente se aplica a personas jurídicas²³ constituidas en la República Argentina o habilitadas para actuar en el territorio nacional (sucursales de empresas extranjeras correctamente inscriptas en los registros pertinentes) y que las mismas tienen que cumplir ciertos requisitos para poder inscribirse en el Registro Nacional de

²² B.O. (26/10/2020).

²³ El artículo 4 de la Ley 27.506, modificado por el artículo 2 de la Ley 27.570 establece que “Podrán acceder a los beneficios del presente Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento las personas jurídicas constituidas en la República Argentina o habilitadas para actuar dentro de su territorio, que se encuentren en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, laborales, gremiales y previsionales debidamente acreditados con el certificado de libre deuda de la entidad respectiva, y desarrollen en el país por cuenta propia y como actividad principal alguna/s de la/s actividad/es mencionadas en el artículo 2º de la presente ley”.

Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento. Dicha situación, acota el universo de contribuyentes que pueden verse beneficiados por este régimen.

A diferencia de la Ley de Software, la LEC busca impulsar un amplio rango de actividades, incluyendo además del desarrollo de software y los servicios de las Tecnologías de la Información (TI) a la producción audiovisual, la biotecnología, bioeconomía, los servicios geológicos, los servicios profesionales de exportación, la nanotecnología y nanociencia, la industria aeroespacial y satelital y la ingeniería nuclear, entre otros sectores.

Esta última Ley (27.570) introdujo modificaciones sustanciales, particularmente respecto del beneficio impositivo antes referido. Actualmente, el artículo 12 de la norma establece que los beneficiarios “podrán considerar como gasto deducible, a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias, el monto equivalente a los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior, con motivo de los ingresos obtenidos en contraprestación de las actividades comprendidas en el artículo 2 de la presente ley, en la medida en que dichos ingresos fueran considerados ganancias de fuente argentina, en los términos de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019 y sus modificatorias)”.

En consecuencia, el beneficio originalmente previsto, consistente en la posibilidad de computar como crédito los gravámenes análogos efectivamente pagados o retenidos en el exterior sobre ingresos que califican como de fuente argentina (beneficio no contemplado en la Ley del Impuesto a las Ganancias, dado que dicha imputación únicamente se encuentra habilitada para las rentas de fuente extranjera), ha sido reemplazado por la posibilidad de efectuar la deducción del gasto correspondiente a dichos tributos análogos abonados o retenidos en el exterior, en la medida en que recaigan sobre ganancias de fuente argentina.

Mientras que el cómputo de un crédito fiscal impacta directamente en la deuda tributaria, reduciendo el monto del tributo a ingresar al fisco, la deducción incide sobre la determinación de la base imponible, al disminuir los ingresos gravables sobre los cuales posteriormente se aplicará la alícuota correspondiente. En consecuencia, los efectos de esta última resultan menos favorables que los derivados del cómputo de un crédito contra la obligación tributaria determinada.

En el caso de un impuesto análogo abonado en el exterior sobre rentas obtenidas por un contribuyente local que califican como de fuente argentina, existen diversos fundamentos normativos dentro de la Ley que permitirían justificar su deducción de la base imponible. Por un lado, encontramos lo establecido por el artículo 83²⁴, donde se habilita la deducción de los gastos vinculados a la generación de rentas gravadas. En línea con ello, el Dictamen (DAT) 13/2013 de la Administración Federal de Ingresos Públicos sostiene que las sumas retenidas al momento del pago de servicios profesionales prestados al exterior “devienen en un mayor costo para la contribuyente, y debido a la necesidad de realizarlo a fin de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, la deducción de tal erogación se deberá admitir de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del artículo 80 (hoy artículo 83) de la Ley del Impuesto a las Ganancias”.

Asimismo, se encuentra respaldo adicional en el artículo 91, inciso a), de la citada norma, el cual dispone que pueden deducirse de las ganancias de tercera categoría “los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio”.

²⁴ El artículo 83 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece el principio general para deducción de un gasto. Los mismos deben ser necesario para “obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto”.

En virtud de lo expuesto, puede concluirse que la Ley N.º 27.570 no introduce un beneficio novedoso al permitir la deducción de los pagos o retenciones practicadas en el exterior sobre ingresos de fuente argentina, sino que reafirma una posibilidad ya contemplada por las disposiciones generales de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Siguiendo con los beneficios fiscales, el artículo 8 del Régimen de Promoción del Conocimiento establece lo siguiente. “Los beneficiarios de la presente ley podrán convertir en un bono de crédito fiscal intransferible hasta el setenta por ciento (70%) de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado con destino a los sistemas y subsistemas de la Seguridad Social, respecto de los empleados debidamente registrados afectados a la/s actividad/es definidas en el artículo 2º.

Dichos bonos podrán ser utilizados por el término de veinticuatro (24) meses desde su emisión para la cancelación de tributos nacionales, en particular el impuesto al valor agregado, anticipos de ganancias, pero excluido el impuesto. En el caso que la empresa realice exportaciones de servicios comprendidos en las actividades promovidas podrá utilizarse el bono de crédito fiscal para cancelar impuesto a las ganancias, pero en un porcentaje que no puede exceder al porcentaje de exportaciones realizadas desde la inscripción en el Registro. Este plazo podrá prorrogarse por doce (12) meses por causas justificadas según lo establecido por la autoridad de aplicación.” Dicho beneficio tiene un límite. La norma establece que: “Para todos los casos, el beneficio aplicado sobre las contribuciones patronales tendrá un límite de alcance de hasta el equivalente a siete (7) veces la cantidad de empleados determinada para el tramo II de las empresas medianas del sector servicios, en los términos del artículo 2 de la ley 24467 y sus modificatorias”. Por último, es necesario aclarar que el bono se puede incrementar hasta en un 80% cuando se trate de nuevas incorporaciones laborales debidamente registradas de mujeres; personas travestis, transexuales y

transgénero, profesionales con estudio de posgrado en materia de ingeniería, ciencias exactas o naturales; personas con discapacidad, residentes en zonas desfavorables; y personas que, previo a su contratación, hubieran sido beneficiarias de planes sociales. Además, el bono no podrá ser utilizado para cancelar deudas anteriores a la efectiva incorporación al régimen (Inscripción en el Registro) ni dará lugar a reintegros o devoluciones. En este último caso, claramente se observa que la intención es que el régimen beneficie a futuro el aumento de actividad y creación de mayor empleo y que no se transforme en un auxilio de empresas en crisis. De hecho, uno de los requisitos para obtener y mantener el beneficio es mantener o aumentar la dotación de personal.²⁵

Asimismo, se prevé un beneficio en cuanto al impuesto a las ganancias. El mismo permite establecer una reducción de un porcentaje respecto del monto total del impuesto a las ganancias correspondiente a las actividades comprendidas, determinado en cada ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema: 60% para micro y pequeñas empresas, 40% para empresas medianas y 20% para grandes empresas. Además, se establece que dicho beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera.²⁶

Por último, el régimen contempla un incentivo fiscal adicional, en virtud del cual las empresas inscriptas en el Registro que realicen operaciones de exportación de los servicios comprendidos dentro de las actividades promovidas no resultarán sujetos pasibles de los regímenes de retención y percepción del Impuesto al Valor Agregado.²⁷ La medida es razonable si consideramos que las exportaciones de servicios están gravadas a tasa cero, y por la tanto no se genera débito fiscal por estas operaciones.

²⁵ Ley N.º 27.570, artículos 6 y 7. *Boletín Oficial de la República Argentina*.

²⁶ Ley N.º 27.570, artículo 8. *Boletín Oficial de la República Argentina*.

²⁷ Ley N.º 27.570, artículo 9. *Boletín Oficial de la República Argentina*.

Régimen cambiario

Resulta fundamental analizar la situación actual en materia de cobro de exportaciones de servicios, dado que constituye un aspecto central para comprender el tratamiento impositivo y cambiario aplicable al sector del conocimiento. En este sentido, la Normativa de Exterior y Cambios del Banco Central de la República Argentina (BCRA) establece en su punto 2.2 el régimen aplicable a los cobros por exportaciones de servicios.

En primer lugar, el apartado 2.2.1 dispone que “los cobros por la prestación de servicios por parte de residentes a no residentes deberán ser ingresados y liquidados en el mercado de cambios en un plazo no mayor a veinte (20) días hábiles a partir de la fecha de su percepción en el exterior o en el país, o de su acreditación en cuentas del exterior”. Esta regla general establece la obligatoriedad de liquidar las divisas en el mercado oficial dentro de un plazo determinado.

No obstante, el punto 2.2.2 incorpora un conjunto de excepciones a dicha obligación. En particular, se prevé que quedan exceptuados de la obligación de liquidación los cobros que ingresen dentro de los plazos normativos y que se encuadren en alguno de los supuestos contemplados por la norma.

El primer supuesto (punto 2.2.2.1) refiere a personas humanas prestadoras de servicios, siempre que se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

- (i) que las operaciones correspondan a alguno de los códigos de concepto autorizados, entre ellos, servicios informáticos, jurídicos, contables, arquitectónicos, audiovisuales, de investigación y desarrollo, publicidad, telecomunicaciones, entre otros;

(ii) que los fondos sean acreditados en cuentas locales en moneda extranjera de titularidad del cliente; y

(iii) que el monto total exceptuado no supere el equivalente anual de USD 36.000 (dólares estadounidenses treinta y seis mil) en el año calendario, en el conjunto de las entidades y por el conjunto de los conceptos comprendidos.

Asimismo, el régimen contempla una segunda excepción (punto 2.2.2.2.) a la obligación de liquidar los cobros de exportaciones de servicios y se trata de las personas jurídicas beneficiarias del Régimen de Fomento para las Exportaciones de la Economía del Conocimiento (Capítulo II del Decreto 679/22²⁸). Para estos casos, la excepción se encuentra condicionada a que se cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

(i) las operaciones correspondan a los mismos códigos de concepto antes mencionados (punto 2.2.2.1.i);

(ii) el cliente cuente con la correspondiente Certificación de incremento de exportaciones asociadas a la economía del conocimiento; y

(iii) los fondos sean acreditados en una “cuenta especial” vinculada al régimen, destinada al pago de remuneraciones en moneda extranjera conforme las exigencias del Decreto 679/22 y la Resolución 234/22 del Ministerio de Economía.

²⁸ El artículo 8 correspondiente al capítulo II del decreto 679/2022 establece que “Los sujetos inscriptos en el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento creado por la Ley N° 27.506 y su modificatoria, siempre que se encuentren en normal cumplimiento de sus obligaciones promocionales al momento de la solicitud, podrán acceder a un monto de libre disponibilidad de dólares estadounidenses de un TREINTA POR CIENTO (30 %) de las divisas ingresadas por las exportaciones netas incrementales realizadas, verificadas trimestralmente, a ser aplicado al pago de las remuneraciones de personal en relación de dependencia, debidamente registrado afectado a esas actividades”.

A este marco se suma la Comunicación “A” 8330, la cual introduce modificaciones sustanciales. En primer término, elimina el límite anual de USD 36.000 previsto para personas humanas, habilitando la excepción sin tope de monto. En segundo lugar, prohíbe a las entidades financieras cobrar comisiones por operaciones de acreditación de divisas provenientes del exterior en cuentas en moneda extranjera de personas humanas residentes.

En consecuencia, puede afirmarse que, bajo la normativa vigente, las personas humanas vinculadas al régimen de promoción de la economía del conocimiento, no se encuentran obligadas a liquidar las divisas provenientes de las exportaciones de servicios (SBC). Por otro lado, las personas jurídicas si tienen la obligación de liquidar dichas divisas, sin perjuicio de las excepciones establecidas en el Decreto 679/22 y en la Resolución 234/22.

Este esquema otorga mayor flexibilidad a los exportadores de servicios basados en el conocimiento, permitiéndoles conservar sus ingresos en moneda extranjera sin obligación de liquidación en el mercado de cambios, siempre que se cumplan todas las formalidades exigidas por la normativa analizada.

Derechos aduaneros

Por último, se analizará la situación vigente respecto de los impuestos aduaneros aplicables a las exportaciones de servicios. A diferencia de las operaciones de comercio exterior de bienes (donde existe una aduana material encargada de percibir los tributos correspondientes), en las transacciones que involucran la importación o exportación de servicios no existe una aduana visible que intervenga directamente en la determinación y el cobro de tales derechos.

En este marco, el artículo 1 del Decreto 1201/2018²⁹ estableció lo siguiente: “Fíjase, hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación de las prestaciones de servicios comprendidas en el inciso c) del apartado 2 del artículo 10 de la Ley N.º 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones³⁰.” Además, en su artículo 5 determinó un tratamiento diferencial para las Micro y Pequeñas Empresas, al establecer que: “Las exportaciones efectuadas por las Micro y Pequeñas Empresas, en los términos del artículo 2 de la Ley N.º 24.467³¹ y sus modificatorias, comenzarán a tributar el derecho establecido en este decreto sobre el monto de exportaciones de prestaciones de servicios que en el año calendario exceda la suma acumulada de DÓLARES ESTADOUNIDENSES SEISCIENTOS MIL (U\$S 600.000).”

Posteriormente, el artículo 1 del decreto mencionado en el párrafo anterior fue modificado por el artículo 24 del Decreto 99/2019³², que dispuso: “Fíjase, hasta el 31 de diciembre de 2021, un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%) a la exportación de las prestaciones de servicios comprendidas en el inciso c) del apartado 2 del artículo 10 de la Ley N.º 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones.”

Adicionalmente, la Resolución General 4400/2019 (modificada posteriormente por la Resolución General 4666/2020) reglamentó las formas, plazos y condiciones para la determinación e ingreso del derecho de exportación. En su artículo 4 estableció que: “El derecho de exportación se determinará en dólares estadounidenses aplicando la alícuota del CINCO POR CIENTO (5%) sobre el importe que surja de la factura electrónica clase ‘E’ emitida por la operación de

²⁹ Se estableció por primera vez en la historia retenciones a las exportaciones de servicios.

³⁰ “Las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior” (Inciso incorporado por art. 78 de la Ley N° 27.467 BO 4/12/2018).

³¹ Régimen aplicable a todos los exportadores de servicios que se encontraran inscriptos en el registro MiPyme, como Micro o Pequeñas Empresas.

³² B.O. (12/12/2019).

exportación de servicios, ajustado por las notas de crédito y/o débito asociadas. Para su conversión en pesos al momento de su ingreso, se deberá utilizar el tipo de cambio vendedor divisa del Banco de la Nación Argentina vigente al cierre del día hábil cambiario anterior a la fecha del pago del derecho de exportación.”

En síntesis, hasta el 31 de diciembre de 2021, las prestaciones de servicios realizadas por contribuyentes inscriptos en el Registro MiPyME como Micro o Pequeñas Empresas estaban sujetas al pago del derecho de exportación únicamente sobre el excedente del monto anual facturado superior a USD 600.000.

En consecuencia, a partir del 1º de enero de 2022, las exportaciones de servicios dejaron de estar alcanzadas por aranceles aduaneros, quedando sin efecto los derechos de exportación previamente vigentes.

ANÁLISIS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (CDI): MEDIDAS BILATERALES VIGENTES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.

En este capítulo nos centraremos en un tema central y de vital importancia: los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (CDI). Se establecerá su definición, los objetivos que persiguen y los criterios que orientan su interpretación, así como también se desarrollarán los aspectos más relevantes previstos en estos acuerdos.

Asimismo, se analizará la interacción de dichos convenios con la normativa local. Finalmente, se examinarán algunos de los CDI celebrados por la República Argentina con países que revisten especial importancia en materia de exportación de servicios basados en el conocimiento.

Concepto y propósito de los CDI.

En primer lugar, resulta necesario establecer un marco conceptual y jurídico en torno a los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI). Estos instrumentos se configuran como acuerdos o tratados internacionales cuyo fundamento normativo se encuentra en los principios y reglas emanados de los usos y costumbres del derecho internacional público, los cuales han sido sistematizados y codificados en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969³³, considerada la principal fuente reguladora en la materia.

Entre sus características esenciales pueden señalarse las siguientes:

- Constituyen actos de naturaleza bilateral o multilateral.
- Tienen existencia y validez en el ámbito del derecho internacional, obligando a los Estados signatarios a partir de la manifestación de su conocimiento.
- Requieren, para su plena eficacia, de la sanción de una norma legal interna en cada Estado contratante, mediante la cual se procede a su implementación. De este modo, una vez ratificados o aprobados legislativamente, pasan a formar parte del ordenamiento jurídico doméstico con efectos automáticos.

Con respecto a este último punto, es el caso de la República Argentina. Ya que en nuestro país los tratados internacionales son auto-ejecutables y se convierten en parte de la legislación doméstica en forma automática una vez que son aprobados legislativamente.

³³ Aprobada en el ámbito interno por Ley 19.865, ratificada por el Poder Ejecutivo Nacional el 5 de diciembre de 1972, y con efectos desde el 7 de enero de 1980.

Ahora bien, el objetivo primordial que justifica la celebración e implementación de estos tratados con otros Estados radica en evitar o atenuar la doble imposición tributaria, fenómeno que puede originarse en diversas circunstancias.

Relación entre los CDI y la legislación nacional

A los fines de la inclusión de un tratado al sistema legal de un Estado Contratante, cada uno sigue sus propias reglas. Algunos países aplican la “doctrina de la incorporación” basada en el principio monista, según el cual la ley doméstica está relacionada y jerárquicamente subordinada a la ley internacional, mientras que otros países aplican la “doctrina de la transformación” basada en el principio dualista, por la cual la ley doméstica y la internacional son consideradas por separado, requiriéndose de legislación doméstica específica para aplicar el tratado.

En el caso de la República Argentina, a partir del fallo “Ekmekdjian c/ Sofovich” (CSJN, 1992), se consolidó el criterio según el cual el derecho internacional convencional prevalece por sobre el derecho interno, en virtud de lo dispuesto por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. En particular, el artículo 27 de dicha Convención establece que un Estado no puede invocar su derecho interno como justificación para incumplir un tratado internacional. Esta disposición implica que los tratados resultan obligatorios para los Estados parte y que, en caso de conflicto con normas internas, tienen primacía.

Este criterio jurisprudencial fue luego ratificado y elevado a jerarquía constitucional a partir de la Reforma de 1994, mediante la incorporación del artículo 75 inciso 22³⁴.

³⁴ “Corresponde al Congreso aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes” (Constitución Nacional Argentina, art. 75, inc. 22, 1994).

Como consecuencia de este principio, las decisiones, acuerdos y demás instrumentos internacionales derivados de tratados incorporados al ordenamiento jurídico interno mediante ley del Congreso gozan del atributo de supra legalidad, debiendo ser aplicados con prioridad respecto de la normativa interna.

Otra novedad relevante en la legislación argentina es lo previsto en el artículo 115 de la Ley de Procedimiento Fiscal, disposición fundada en el consentimiento permitido por el artículo 12 de la Convención de Viena. Dicha norma establece una excepción al requisito general de aprobación legislativa para la entrada en vigor de los tratados, al disponer que:

“En los casos en que ello resulte pertinente, el Poder Ejecutivo Nacional podrá disponer la aplicación provisoria de los convenios firmados con otros países a fin de evitar los efectos de la doble imposición internacional, hasta que los mismos entren en vigor”.

Esta provisión otorga al Poder Ejecutivo una herramienta ágil para evitar la doble imposición en forma inmediata, aun antes de que el tratado sea formalmente aprobado por el Congreso y entre en vigor, garantizando así mayor eficiencia en materia de coordinación tributaria internacional.

Por otro lado, si bien los CDI tienen precedencia respecto de la legislación doméstica, la misma está condicionada. En efecto, dicha prevalencia opera solo a favor de los sujetos amparados en el tratado, no así cuando la aplicación crea una obligación tributaria inexistente en la legislación impositiva doméstica, o agrava (desde el punto de vista material o formal) las existentes en cabeza de las personas residentes en el país.

La aplicación de un CDI con relación a la legislación impositiva nacional deberá analizarse bajo el siguiente proceso secuencial:

Paso 1) Verificar si la República Argentina en su legislación doméstica aplica imposición al supuesto de hecho. Si la respuesta es negativa, el impuesto no se aplica al supuesto de hecho, aun cuando el CDI así lo prevea.

Paso 2) Si la respuesta es afirmativa, se debe verificar si el CDI atribuye jurisdicción fiscal sobre el supuesto de hecho a la República Argentina. Si la respuesta es negativa, el impuesto que establece la legislación nacional no se aplica.

Paso 3) Si en cambio, la respuesta es afirmativa, cabe verificar si el CDI atribuye jurisdicción plena o limitada a la República Argentina. En el primer caso, se aplica la legislación nacional. En el otro caso, se aplica dicha legislación hasta el límite que fija el CDI. Es decir, en este paso, la ley nacional se aplica excepto en la medida que su aplicación se vea específicamente limitada por el CDI, en cuyo caso se aplica hasta el citado límite.

Interpretación

Al hablar sobre la interpretación de los CDI, en un primer momento debemos remitirnos a lo establecido en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derechos de Tratados, donde se rigen los métodos de interpretación. Dichos artículos establecen lo siguiente:

Artículo 31 — Regla general de interpretación

1. "Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin."

2. "Para los fines de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

- a) Todo acuerdo que tenga relación con el tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
- b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado."

3. "Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
- b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;
- c) Toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes."

4. "Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes."

Artículo 32 — Medios de interpretación complementarios

"Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada conforme al artículo 31:

- a) Deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable."

Otro aspecto importante y controvertido a tener presente a la hora de interpretar estos tratados, corresponde a lo establecido en el artículo 3 tanto de los modelos CDI de OCDE y NU (Naciones Unidas), donde se disponen definiciones generales sobre términos utilizados en el CDI.

Por lo que, cuando los Estados Contratantes llamados a aplicar un CDI difieren en la interpretación de la definición de un término relevante para el supuesto de hecho o bien, se está en presencia de un término utilizado y no definido por el CDI, el resultado puede derivar tanto en situaciones de doble imposición como de nula imposición, afectando la finalidad misma del tratado. En este sentido, el mencionado artículo dispone que los términos no definidos en el Convenio tendrán el significado que les atribuya la legislación interna del Estado que pretende su aplicación. Los CDI suscriptos por la República Argentina han receptado esta cláusula de reenvío a la normativa doméstica, con dos excepciones destacables: el CDI con España, en el cual el párrafo correspondiente se omite por completo; y el CDI con Brasil (Protocolo de enmienda al convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, Vigencia 29 de julio de 2018, Ley N° 27.441), que adopta un mecanismo diferente, apelando al compromiso de ambos Estados de alcanzar una interpretación común en caso de divergencias respecto de cualquier expresión contenida en el Convenio.

Una última definición importante que entendemos será de suma importancia para la interpretación de las disposiciones que se analizarán más adelante, corresponde a lo allí establecido por el artículo 4 de los CDI. Dicha cláusula ofrece una definición de residente mediante la remisión a la legislación doméstica de ambos estados, y una regla de selección en caso de doble residencia tanto para personas físicas (vivienda permanente, estadía habitual, centro de intereses vitales y nacionalidad), como para las restantes personas (sede de dirección efectiva).

Beneficios empresariales

En consideración a la renta que se pretende tipificar y encuadrar legalmente, una primera definición se encuentra en el artículo 7 de los Convenios, donde se establece que los beneficios que obtenga una empresa residente de un estado (estado de residencia), solamente podrán someterse a tributación en el otro estado (estado de fuente), si dicha empresa posee un establecimiento permanente en este último. Caso contrario, tales beneficios no se encontrarán sujetos a gravamen en el estado de la fuente, tributando exclusivamente en el estado de residencia.

Dicho esto, la definición de establecimiento permanente que se establece en el artículo 5 resulta sustancial. Ya que su existencia fija el umbral mínimo de presencia en el estado de fuente requerido para que este Estado tenga jurisdicción para someter a imposición los beneficios empresariales obtenidos por un residente del otro estado (estado de residencia).

Por último, nos referimos al carácter residual que adopta el artículo 7 en su apartado 6 al hacer referencia que las rentas que comprende dicho artículo corresponde a aquellas que no se encuentren reguladas por normas específicas en otros artículos del CDI.

Servicios personales independientes

Las rentas vinculadas a la prestación de servicios profesionales independientes (como aquellos comprendidos dentro de los servicios basados en el conocimiento) se pueden encontrar más precisamente tipificadas en el artículo 14 de los CDI. En el Modelo de Naciones Unidas, dicho artículo define en su apartado 2 que la expresión “servicios profesionales” comprende, especialmente, actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las desempeñadas por médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas

y contadores. En cambio, el Modelo de la OCDE eliminó el artículo 14 a partir del año 2000, reconduciendo estas rentas al artículo 7 bajo la categoría general de “beneficios empresariales”.

Ahora bien, considerando lo expuesto por el artículo 14 Modelo CDI NU, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante con respecto a estas actividades sólo pueden someterse a imposición en este Estado (estado de residencia). En cambio, pueden someterse a imposición en el estado de fuente en dos situaciones:

- Si dicho residente tiene en este último estado una base fija para el desempeño de sus actividades (establecimiento permanente); en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese estado por la parte atribuible a dicha base fija.
- Si permanece en el estado de fuente por un período o períodos que sumen o excedan de los 183 días durante cualquier período de 12 meses; en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro estado.

Expuesto este artículo, podemos concluir que su imposición coincide con lo que impone el artículo 7 referido a beneficios empresariales, en cuanto la potestad tributaria corresponde de manera exclusiva al estado de residencia, a excepción de que se cuente con establecimiento permanente en el estado de fuente.

Otra rentas

Se trata de una cláusula residual detallada en el artículo 21 del CDI por la cual las rentas no alcanzadas por los restantes artículos del CDI quedan reenviadas a este último. Bajo el Modelo

CDI de OCDE se atribuye jurisdicción exclusiva al Estado de Residencia, a excepción de la existencia de establecimiento permanente en el país de fuente.

Bajo el Modelo de CDI de NU se establece la misma imposición con la misma excepción. Pero la particularidad se da en que, si la renta tuvo origen en el estado de fuente, la imposición es compartida entre los dos estados contratantes.

Métodos para evitar la doble imposición

Finalmente, el artículo 23 de los CDI establece los métodos para evitar la doble imposición, contemplando dos mecanismos alternativos: el método de exención y el método de crédito. Ambos tienen por propósito asegurar que el estado de residencia garantice esos resultados.

Bajo el método de exención, cuando un residente de un Estado Contratante obtiene una renta que, de acuerdo con el CDI, puede someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el Estado de residencia exime dicha renta de su base imponible. En contraste, el método de crédito implica que, frente a una renta sujeta a imposición en el estado de la fuente, el estado de residencia concede un crédito por el impuesto efectivamente pagado en ese otro Estado (sujeto a los límites previstos en su legislación interna o conforme a los límites que estipula específicamente el CDI).

Los párrafos segundo y tercero del artículo 23A establecen un límite a la aplicación del método de exención, disponiendo la aplicación del método del crédito a las rentas comprendidas en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías), es decir las rentas cedulares, y la reserva de progresividad (inclusión de la renta exenta para determinar la tasa de impuesto aplicable al residente en el estado de residencia).

Convenios para evitar la doble imposición celebrados por la República Argentina

La República Argentina ha celebrado diversos convenios destinados a evitar la doble imposición internacional. No obstante, cabe señalar que dichos acuerdos no incluyen a países de relevancia estratégica en materia de exportaciones de servicios, tales como los Estados Unidos (principal destino) y la República Oriental del Uruguay (si bien con este último existe un acuerdo de cooperación y asistencia mutua).

A continuación, se abordará un análisis sobre algunos de los tratados vigentes que tiene la República Argentina, elegidos por su relevancia en la comercialización de los servicios basados en el conocimiento, y en donde intentaremos establecer la correcta imposición y encuadre legal de estos servicios.

Convenio entre el gobierno de la República Argentina y el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

El primer paso para encuadrar a las exportaciones de servicios basadas en el conocimiento (SBC) es remitirnos al artículo 14 del convenio. Allí se establecen los Servicios personales independientes. El mismo establece que:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante, con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas también podrán ser sometidas a imposición en el otro Estado Contratante:

a. Si dicho residente tiene en el otro Estado Contratante una base fija de la que dispensa regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese otro Estado Contratante la parte de la renta atribuible a dicha base fija; o

b. Si permanece en el otro Estado Contratante por un período o períodos que sumen o excedan en total 90 días durante el año fiscal; en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores. No se incluyen los servicios técnicos mencionados en el artículo 12.”

Podemos ver que los servicios basados en el conocimiento claramente quedan encuadrados en este artículo por lo que, al aplicar esta disposición, Argentina tendría la potestad tributaria absoluta en cuanto a estas operaciones.

Ahora bien, en el caso que estemos en presencia de alguna de las dos excepciones mencionadas en el artículo 14 (inciso a y b), se presentaría la situación donde la renta en cuestión podría someterse a imposición en ambos estados. En tal caso, debemos remitirnos al artículo 23 que establece los métodos para evitar la doble imposición. El mismo establece que:

“Cuando un residente de Argentina obtenga rentas o posea capital que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, puedan estar sujetas a impuesto en el Reino Unido, Argentina permitirá:

a) deducir del impuesto a la renta de ese residente, un importe equivalente al impuesto pagado sobre la renta en el Reino Unido;”

“Sin embargo, esta deducción en ambos casos no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el capital, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al capital que pueden someterse a imposición en el Reino Unido.”

En conclusión, el presente convenio alude al método del crédito, por lo que Argentina deberá permitir la deducción del impuesto pagado en el exterior como pago a cuenta en el impuesto a las ganancias local.

Una cuestión a contemplar cada vez que se estudia la aplicación de un convenio, es la definición de la expresión “residente de un Estado Contratante”, situación prevista en el artículo 4, así como las definiciones generales establecidas en el artículo 3. Debemos considerar ambas definiciones para poder realizar un análisis completo acerca del artículo 14 y de la imposición de las exportaciones de servicios.

Para finalizar con el análisis, se realizará una aclaración con respecto al artículo 7 y que servirá para los tratados que se estudiarán en los próximos apartados. Al aplicar Argentina el Modelo CDI de NU con respecto a la utilización del artículo 14³⁵, entendemos que el mismo todavía se encuentra vigente y por ende corresponde su aplicación técnica a efectos de determinar la imposición de los servicios (SBC).

De todas maneras, solo a los efectos de agotar el análisis y cerrar la idea interpretativa, vemos que el artículo 7 dispone el mismo tratamiento efectuado en los párrafos anteriores, y con la misma excepción establecida en el artículo 14 a).

Convenio entre el gobierno de la República Argentina y el Reino de España

³⁵ Rajmilovich, D. (2011). *Convenios para evitar la doble imposición* (p. 535). Errepar.

Para analizar este convenio y la implicancia en las exportaciones de servicios (SBC) debemos remitirnos nuevamente al artículo 14 “Servicios personales independientes”, ya que en dicha normativa encuadran los servicios bajo estudio. El artículo mencionado establece que:

“Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija en el otro Estado Contratante a efectos de llevar a cabo sus actividades. En este último caso dichas rentas se someterán a imposición en ese otro Estado de acuerdo con su legislación interna, en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.”

Es interesante lo dispuesto en esta normativa, ya que si bien otorga potestad tributaria al Estado Argentino también establece que la renta puede someterse a imposición en el otro Estado, pero con una limitación (el impuesto no podrá exceder el 10% del monto bruto percibido por la actividad desarrollada).

Por lo que, obligatoriamente debemos remitirnos al artículo 23 y allí, el convenio establece el método del crédito. Por lo que Argentina deberá reconocer al residente en el país un crédito contra el impuesto nacional a la renta, correspondiente al impuesto efectivamente abonado en España, aunque se trate de ganancias de fuente argentina. Dicho crédito no excederá la suma prevista en la legislación argentina para el período fiscal (artículo 1 ley de Impuesto a las Ganancias). Mismo tratamiento corresponderá en el caso que el residente en el país disponga de una base fija en España a efectos de llevar a cabo sus actividades.

Como se mencionó en el convenio con el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, es de suma importancia tener en consideración lo dispuesto en el artículo 3 (definiciones generales) y artículo 4 (residencia) del CDI.

Convenio entre el gobierno de la República Argentina y la República Federativa del Brasil

El 29 de julio de 2018 entró en vigencia el protocolo de enmienda firmado con la República Federativa del Brasil³⁶. En lo que respecta a nuestro estudio, el artículo 13 de la enmienda modificó el artículo 23 del tratado y la novedad resulta en que se establece el criterio del crédito para eliminar la doble imposición. Anteriormente el tratado establecía que “Cuando un residente en Argentina obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del presente convenio, puedan someterse a imposición en Brasil, Argentina no las someterá a imposición, a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina”. Por lo expuesto se comprende que se establecía el método de exención para evitar la doble tributación internacional, sin embargo, de tratarse de ganancias de fuente argentina, ambos estados tendrían potestad tributaria por esa renta. De todos modos, la modificación de este artículo mediante el protocolo de enmienda viene a solucionar esta cuestión y terminar con cualquier cuestión controvertida o sin resolverse.

El artículo 14 otorga potestad tributaria al Estado de Residencia (Argentina) pero establece una serie de exención cuando:

³⁶ Ley N.º 22.675, 7 de diciembre de 1982. *Boletín Oficial de la República Argentina*.

“a) las remuneraciones por tales servicios o actividades sean pagadas por una sociedad residente del otro Estado Contratante o sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que estén sitos en ese otro Estado; o

b) tales servicios o actividades sean prestadas en el otro Estado Contratante y el beneficiario...”

Con respecto al inciso a), el artículo 3 del convenio en su inciso f) define a “sociedad” como cualquier persona jurídica o cualquier entidad que es tratada como una persona jurídica a los fines impositivos. Ahora bien, en el caso que se esté ante una situación tal como expresa el primer inciso mencionado en este párrafo, el próximo paso es remitirse al referido artículo 23 del convenio a los efectos de dirimir la potestad tributaria.

Con respecto a la segunda excepción establecida en el inciso b) se entiende que, al ser las actividades prestadas en el estado de fuente (Brasil), no corresponden a exportaciones de servicios y por lo cual no resultan objeto de análisis. Esto es, ya que las exportaciones de servicios para constituir ganancias de fuente argentina deben ser prestadas desde el territorio de la República³⁷.

Por su parte, si nos referimos al artículo 7 correspondiente a “beneficios empresariales”, vemos que de igual manera otorga potestad tributaria al país de residencia a excepción que el residente en ese país, tenga establecimiento permanente en el Estado de fuente. Situación que nos remite nuevamente al artículo 23 del CDI.

Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay

³⁷ Ley N.º 20.628, Texto Ordenado y sus modificaciones, art. 5.

Por último, resulta pertinente analizar el Acuerdo de Cooperación y Asistencia Mutua suscrito entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay, considerando que este país constituye uno de los principales destinos de las exportaciones de servicios basados en el conocimiento.

El artículo 11, punto 3, inciso b) del mencionado acuerdo dispone lo siguiente:

“Cuando un residente de Argentina obtenga rentas por la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares, pagadas por un residente de Uruguay, Argentina deducirá del impuesto que perciba sobre tales rentas un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Uruguay.

En ambos casos, el importe de la deducción permitida por cada parte contratante no podrá exceder del impuesto sobre la renta aplicado en dicha parte, calculado antes de la deducción, sobre tales rentas.”

A partir de la disposición citada, podemos ver que se aplica el método del crédito para evitar la doble imposición. Y puede concluirse que el impuesto pagado en Uruguay por efectuarse prestaciones de servicios basados en el conocimiento resulta computable como pago a cuenta para los residentes argentinos, aunque se tratara de rentas de fuente argentina.

CONCLUSIÓN

Las exportaciones de servicios basadas en el conocimiento (SBC) presentan condiciones muy favorables para su desarrollo en nuestro país. Como enunciamos en los primeros capítulos de este estudio, Argentina cuenta con capital humano altamente capacitado en las distintas materias y con la posibilidad de generar nuevos profesionales y especialistas en el futuro.

La revolución de las nuevas tecnologías y de las comunicaciones (TIC), posibilitó que tanto empresas como personas físicas puedan prestar sus servicios profesionales sin necesidad de trasladarse al lugar de destino de los mismos. Por lo que, y en base al marco teórico analizado en este trabajo, estas operaciones se denominan exportaciones de servicios a los efectos del impuesto a las ganancias, y constituyen ganancias de fuente argentina siempre que se realicen dentro de la República Argentina y su utilización o explotación efectiva se realice en el exterior. Dichas actividades pueden sufrir la doble imposición internacional en el impuesto a la renta (mediante retenciones en la fuente), situación que genera un gran perjuicio financiero a los emprendedores locales, pymes y empresas que efectúan estas operaciones, además de afectar su competitividad internacional.

La Ley de Impuesto a las Ganancias no permite el cómputo como crédito fiscal de los impuestos análogos pagados en el exterior por ganancia de fuente argentina, y las modificaciones introducidas en la ley 27.570 al régimen de economía del conocimiento eliminaron esa posibilidad. Es decir, Argentina no cuenta con medidas unilaterales vigentes para atenuar la doble imposición internacional en estas actividades.

Por la naturaleza de estas operaciones, que involucran a sujetos residentes en distintos Estados y por ende jurisdicciones fiscales distintas, a la hora de establecer un encuadre legal para estas operaciones, resulta indispensable la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI). Dado el carácter de supra legalidad que le otorga nuestra Constitución Nacional, es la primera normativa que se debe tener en consideración para el análisis.

En ellos se establecerá la potestad tributaria correspondiente a cada Estado. Y en el caso de que la misma sea compartida, se mencionarán los mecanismos que cada Estado debe aplicar, a los efectos de evitar la doble imposición.

Hasta aquí, la problemática de la doble imposición en los SBC encuentra solución en la utilización práctica y técnica de los referidos convenios. Una vez definida la potestad tributaria atribuible a la República Argentina, corresponderá incluir dicha renta en la base imponible local a los efectos de determinar el impuesto a las ganancias.

Pero, así como el avance tecnológico trajo esta nueva posibilidad de comercialización, también resulta pertinente mencionar que los artículos 5, 7 y 14 de los convenios modelos OCDE y Naciones Unidas no fueron concebidos teniendo en cuenta estas nuevas realidades. En consecuencia, si bien es posible encuadrar la actividad de exportaciones de servicios bajo sus redacciones originales, es necesario repensar y adaptar tales disposiciones a las nuevas dinámicas del entorno económico y digital.

Esto se debe principalmente al cambio en el nexo tradicional de imposición, donde los sistemas tributarios actuales y convenios para evitar la doble imposición utilizan la presencia física de la empresa a través de la figura del establecimiento permanente. En este esquema, dichos convenios no permiten que el país de fuente imponga tributos a los beneficios de un no residente, salvo que éste cuente con un establecimiento permanente en su territorio. Sin embargo, y como consecuencia del avance tecnológico, puede afirmarse que las reglas actuales basadas en presencia física ya no reflejan adecuadamente donde se genera el valor en la comercialización de los servicios.

En este contexto adquiere especial relevancia el rol de los organismos internacionales. En 2013 los países de la OCDE y del G20 desarrollaron un Plan de Acción para abordar BEPS (Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, por sus siglas en inglés) que identificó 15 acciones. El referido plan tiene como objetivo reforzar la transparencia fiscal, la coherencia entre los distintos sistemas tributarios y la protección de las potestades

tributarias de los Estados, con el propósito de abordar la erosión de la base imponible y el traslado de dichos beneficios hacia países de baja o nula tributación, procurando que los impuestos se paguen donde se genera el valor económico real.

Si bien Argentina actualmente no es miembro de la OCDE, se encuentra en proceso de adhesión. Y en ese marco, a partir de la reforma fiscal de fines de 2017 ha incluido en su normativa muchas de estas recomendaciones: Incorporación como objeto en IVA de los servicios digitales (acción 1), Limitación en la deducción de intereses (acción 4), incorporar el concepto de establecimiento permanente en la Ley de Impuesto a las Ganancias (acción 7), reformular ciertas cuestiones referidas a Precios de Transferencia (acción 13) y disponer un mecanismo de resolución de controversias mediante procedimientos de acuerdo mutuo (acción 14).

La acción 1 aborda específicamente las problemáticas de la economía digital, y si bien hasta el momento no se ha alcanzado un consenso internacional para la adopción de una medida concreta, todo indica que los Estados deberían avanzar hacia un acuerdo que establezca un estándar mínimo o común para establecer una nueva noción de Establecimiento Permanente o para incorporar criterios adicionales al concepto vigente. Donde se considere la nueva realidad, y fundamentalmente las posibilidades que hoy poseen las entidades no residentes de operar en otro Estado sin necesidad de contar con presencia física en su territorio.

En conclusión, si bien el comercio internacional de servicios presenta múltiples complejidades y se encuentra en constante expansión, la República Argentina ha implementado en los últimos años modificaciones fiscales relevantes, orientadas a adecuar su sistema tributario a las nuevas prácticas comerciales y a evitar la generación de situaciones que escapen a la imposición. Dado que la solución a las problemáticas planteadas requiere necesariamente de la armonización y coordinación de las administraciones fiscales de los distintos países involucrados,

resulta indispensable continuar avanzando en el alineamiento de la normativa interna con aquellas disposiciones y estándares internacionales orientados a combatir tanto la no imposición como la doble imposición, así como adaptar el sistema tributario a los desafíos que presenta la economía digital. Ello permitirá no solo dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, sino también modernizar el sistema impositivo y resguardar, de manera equilibrada, la potestad tributaria del Estado nacional.

BIBLIOGRAFÍA

Tratados Internacionales

Naciones Unidas. (1969). *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* (23 de mayo de 1969). Serie de Tratados de las Naciones Unidas.

República Argentina y República Oriental del Uruguay. (2013). *Acuerdo de cooperación mutua entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay* (aprobado por Ley 26.758, vigente desde el 7 de febrero de 2013). República Argentina.

República Argentina y Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. (1997). *Convenio entre la República Argentina y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital* (aprobado por Ley 24.727, vigente desde el 1 de agosto de 1997). República Argentina.

República Argentina y Reino de España. (2013). *Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio* (aprobado por Ley 26.918, vigente desde el 23 de diciembre de 2013). República Argentina.

República Argentina y República Federativa del Brasil. (1982). *Convenio entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta* (aprobado por Ley 22.675, vigente desde el 7 de diciembre de 1982). República Argentina.

República Argentina y República Federativa del Brasil. (2018). *Protocolo de enmienda al convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos*

sobre la renta (aprobado por Ley 27.441, vigente desde el 29 de julio de 2018). República Argentina.

Leyes Nacionales

Constitución de la Nación Argentina. (1994). *Constitución de la Nación Argentina* (reforma de 1994).

Ley 20.628. (2019). *Ley de Impuesto a las Ganancias* (texto ordenado por Decreto 824/2019 y sus modificaciones). República Argentina.

Decreto 1.344/1998. (1998). *Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias*. República Argentina.

Ley 22.415. (1981). *Código Aduanero* (con sus modificaciones). República Argentina.

Ley 11.683. (1998). *Ley de Procedimiento Fiscal* (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones). República Argentina.

Ley 23.349. (1997). *Ley de Impuesto al Valor Agregado* (texto ordenado y sus modificaciones). República Argentina.

Ley 27.467. (2018). *Modificaciones al Código Aduanero*. República Argentina.

Ley 27.506. (2019). *Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento*. República Argentina.

Ley 27.570. (2020). *Modificaciones al Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (Ley 27.506)*. República Argentina.

Ley 25.922. (2004). *Régimen de Promoción de la Industria del Software*. República Argentina.

Ley 24.073. (1992). *Modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias*. República Argentina.

Ley 25.063. (1998). *Reforma del Impuesto a las Ganancias*. República Argentina.

Resoluciones Administrativas

Resolución 30/2020. (2020). *Reglamentación del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (Ley 27.506)*. Ministerio de Desarrollo Productivo, República Argentina.

Resolución 234/2022. (2022). *Reglamentación del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (Ley 27.506 y sus modificaciones)*. Ministerio de Desarrollo Productivo, República Argentina.

Resolución General AFIP 4400/2019. (2019). *Determinación de los derechos de exportación*. Administración Federal de Ingresos Públicos, República Argentina.

Resolución General AFIP 4666/2020. (2020). *Modificación de la Resolución General AFIP 4400/2019 sobre determinación de los derechos de exportación*. Administración Federal de Ingresos Públicos, República Argentina.

Resolución P-328. (2005). Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, República Argentina.

Decretos

Decreto 1.201/2018. (2018). *Establece derechos de exportación*. República Argentina.

Decreto 679/2022. (2022). *Reglamentación del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (Ley 27.506 y sus modificaciones)*. República Argentina.

Decreto 1.517/1998. (1998). *Reglamentación de derechos de exportación*. República Argentina.

Decreto 99/2019. (2019). *Modificaciones en materia de derechos de exportación*. República Argentina.

Dictámenes

Dictamen (DAT) 23/2000. (2000). *Impuesto a las Ganancias – Interpretación administrativa*. Dirección de Asesoría Técnica, Dirección General Impositiva, Administración Federal de Ingresos Públicos, República Argentina.

Dictamen (DAT) 13/2013. (2013). *Impuesto a las Ganancias – Interpretación administrativa*. Dirección de Asesoría Técnica, Dirección General Impositiva, Administración Federal de Ingresos Públicos, República Argentina.

Otras disposiciones y comunicaciones

Banco Central de la República Argentina. (2025). *Régimen de exterior y cambios* (texto ordenado al 25 de agosto de 2025). República Argentina.

Banco Central de la República Argentina. (2025). *Comunicación “A” 8330: Régimen de exterior y cambios. Eliminación del límite anual para exportadores de servicios*. República Argentina.

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación. (1992). *Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo y otros*.

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D. (2002). *Moreno, Julio César s/ recurso de apelación*.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (2007).
Moreno, Julio César c/ DGI.

Tribunal Fiscal de la Nación. (2007, 8 de marzo). *Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ apelación.*

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (2010, 23 de diciembre). *Hidroeléctrica El Chocón S.A. c/ AFIP – DGI s/ apelación.*

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B. (2005). *Taylor y Cía. SRL s/ recurso de apelación.*

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A. (1999). *Tecnopel S.A. s/ recurso de apelación.*

Doctrina

Rajmilovich, D. (2011). *Convenios para evitar la doble imposición: Análisis de los modelos de CDI (OCDE, Naciones Unidas y Pacto Andino) y su comparación con los CDI firmados por la República Argentina* (H. E. Kaplan, pról.). Errepar.

D’Agostino, H. M. (2020). *Economía del conocimiento: Beneficios fiscales en general.* Errepar.

Rey, D. C. (2020). *Economía del conocimiento, del “crédito fiscal” al “gasto deducible”:* *La creciente relevancia de los convenios para evitar la doble imposición.* Errepar.

Edelstein, A. (2011). *Tratamiento impositivo de las exportaciones de servicios.* Errepar.

Iglesias Araujo, F., & Greco, P. (2019). *Las exportaciones de servicios y los derechos de exportación en el impuesto a las ganancias.* Errepar.

Domínguez, S. (2021). *Beneficios fiscales para la economía del conocimiento.* Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Robledo, N. P. (2020). *Economía del conocimiento. Lineamientos generales: Sujetos, requisitos y actividades*. Errepar.

Accorsi, J. M. (2019). *Las denominadas exportaciones de servicios*. Errepar.

Iglesias Araujo, F. (2004). *Prestaciones realizadas en el país y utilizadas en el exterior*. Errepar.

Cavalli, C. M. (2015). *Exportaciones de servicios*. Errepar.

Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. (2024, abril). *Comercio de servicios de la Argentina en 2023*. Centro de Economía Internacional (CEI).

Morales Martín, A. (2017). La economía digital en el ámbito de las acciones BEPS OCDE. *Cuadernos de Formación*, (21), 16–35. Instituto de Estudios Fiscales.

Vadell, G. A. (2022). Las propuestas de la ONU, el pilar 1 y 2 de la OCDE y los impuestos indirectos. En Centro de Estudios en Administración Tributaria, *Tendencias internacionales en la imposición a la economía digital*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. (2025, abril). *Comercio de servicios de la Argentina en 2024*. Centro de Economía Internacional (CEI).

Lachman, J., & López, A. (2022, julio). *Los servicios basados en conocimiento en Argentina: Tendencias, oportunidades y desafíos*.

