

DEPARTAMENTO DE FISCALIDAD Y TRIBUTACION

Informe Dictamen Booking. Pagos de comisiones a beneficiarios del exterior. Tratamiento en el impuesto a las ganancias

1. Caso planteado

Algunas entidades hoteleras utilizan un sistema de reservas on line provisto por la empresa Bookings Europe BV -residente en los Países Bajos-.

El contrato marco de dicho servicio establece que el Hotel deberá abonar a Bookings Europe BV una comisión sobre el importe total de las transacciones realizadas por el cliente a través de la página del hotel en Bookings.

Se nos consulta el tratamiento a otorgar a los mencionados pagos de comisiones que realizan los hoteles por la utilización de los servicios de reservas on line.

2. Respuesta

2.1. Antecedentes aplicables: Sistema de reservas "Amadeus"

2.1.1. Planteo del caso

Existe un antecedente similar al caso bajo análisis, esto es definir la procedencia de efectuar retenciones a beneficiarios del exterior previstas en el impuesto a las ganancias, en relación a los pagos efectuados por la utilización del sistema "AMADEUS" con el fin de poder efectuar reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles en destino.

Mencionamos que dicho sistema de reserva era utilizado por LAPA, Austral y Aerolíneas Argentinas. Ninguna de las tres compañías había efectuado retención alguna en los pagos realizados a la empresa extranjera.

La postura del Fisco era que correspondía gravar con el impuesto a las ganancias las sumas abonadas al residente del exterior por las operaciones concertadas en nuestro país a través del sistema automatizado de reservas, independientemente de que el procesamiento se realice en el exterior, dando a su utilización en el país el carácter de fuente argentina.

Por su parte, los contribuyentes basaron su postura en los siguientes argumentos:

- La renta de AMADEUS se genera cuando se procesa efectivamente una reserva, es decir cuando se presta un servicio.
- El beneficiario de la renta está domiciliado en el extranjero, los bienes generadores de la renta también se encuentran en el extranjero y la actividad generadora de la renta (procesamiento de la reserva) se realiza en su totalidad en el extranjero.

2.1.2. Jurisprudencia

Existen posiciones encontradas. Mientras que las salas A y C del Tribunal Fiscal sostienen posturas favorables al contribuyente, las mismas fueron revocadas en la Cámara. Por su parte, la sala D del Tribunal Fiscal sostiene la postura favorable al Fisco. Un resumen de los antecedentes de las tres empresas son los siguientes:

“AEROLINEAS ARGENTINAS SA” - TFN - Sala “D” - 12/5/04

- En lo sustancial opera como una asistencia técnica ya que se carga en el país con los datos que desea el transportista pero se procesa en el exterior, suministrándose datos que quedan registrados en un archivo disponible para que ésta los utilice económicamente en el país, generando una renta de fuente argentina.

“AUSTRAL” - TFN - Sala “A” - 6/2/07

- No resulta factible interpretar que nos encontramos frente a una utilización económica del software en el país, ya que la usuaria no tiene atribuciones propias del desenvolvimiento de su utilización en relación a los programas y a la información que contienen.
- Sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas como un servicio que se encuentra en el exterior y que se presta en el exterior.
- El uso de las base de datos ubicadas en el exterior no participa del concepto de asesoramiento técnico prestado desde el exterior (Art. 12, párrafo 2º, LIG), al no tratarse de la transmisión de conocimientos científicos o empíricos, sino suplemento de la transmisión de datos para su procesamiento en el exterior u originado en un procesamiento llevado a cabo en el exterior.

“LAPA” – TFN - Sala “C” - 14/4/10

- A favor del contribuyente (mayoría): el beneficiario de los pagos realiza y concluye la prestación de servicios en el exterior, razón por la cual no puede afirmarse la obtención de ganancias de fuente argentina por parte del proveedor ya que la actora accede al banco de datos pero no a su estructura intrínseca.
- En sentido contrario (minoría) : Los pagos realizados por la utilización de las bases de datos para efectuar reservas, son de fuente argentina en razón de su utilización económica en el país (no es asesoramiento técnico).

“AEROLINEAS ARGENTINAS SA” - CCAF - Sala I - 5/2/08

- Los pagos realizados al exterior relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuados en una base de datos sita fuera del país, constituyen una contraprestación

por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora.

“AUSTRAL” – CCAF - Sala V - 2/6/09

- El servicio radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior y la sujeción al impuesto a las ganancias proviene de la utilización de la asistencia brindada por la forma del exterior a la del país para que ésta pudiese obtener ganancias por la renta de sus productos a través del sistema.

2.2. Comentarios

Coincidimos con los argumentos expuestos por las salas A y C (voto de la mayoría) del Tribunal Fiscal en el sentido de que no hay fuente argentina en los pagos realizados por la utilización del servicio de reservas ya que se las bases utilizadas se encuentran en el exterior y el mismo se presta en el exterior.

Por otra parte, también opinamos que el uso de las base de datos ubicadas en el exterior no participa del concepto de asesoramiento técnico prestado desde el exterior previstos en el artículo 12 de la ley del gravamen al no tratarse de la transmisión de conocimientos científicos o empíricos.

Sin perjuicio de nuestra opinión, no debemos dejar de mencionar que los antecedentes favorables al contribuyente fueron revocados por dos salas distintas de la Cámara, razón por la cual debemos mencionar que la no aplicación de la postura del Fisco podría ocasionar múltiples contingencias, a saber:

- El artículo 45 de la ley de procedimiento tributario establece una sanción graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir, en tanto no exista error excusable.
- Sin embargo, por aplicación del artículo 49 de la ley, en la medida en que se cumplimenten las condiciones allí establecidas, la Sociedad será pasible de un multa reducida a 1/3 (un tercio) del mínimo legal (50%). Es decir, la multa aplicable será del 16,67% del importe del tributo omitido.
- Ahora bien, en el caso de entender que nos encontramos ante una retención practicada y no depositada, el artículo 48 de la mencionada norma legal establece que la multa aplicable se eleva de dos a diez veces el importe del tributo no ingresado. A su vez, no es de aplicación el régimen de reducción de multas antes mencionado.

Como vemos, nos encontramos ante una situación fáctica que puede ser interpretada como una omisión de impositiva o una defraudación, con la aplicación de las sanciones correspondientes.

En relación con la aplicación de la ley penal tributaria, destacamos que si el Fisco eventualmente interpretara que se está ante un supuesto de apropiación indebida de la retención la transferencia del importe neto al exterior implicaría que en ese momento se efectuó la retención del tributo, sin el consecuente ingreso. De verificarse tal opinión, la condición objetiva de punibilidad es de \$ 10.000.- (pesos diez mil) por mes.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, las autoridades fiscales -por aplicación del artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias- podrán impugnar el gasto.

2.3. Conclusiones

Entendemos que existen argumentos válidos para considerar dichos servicios como de fuente extranjera y no efectuar retención alguna del impuesto a las ganancias al beneficiario del exterior.

Sin perjuicio de nuestra opinión, teniendo en cuenta los antecedentes jurisprudenciales en contra -especialmente a nivel Cámara- y considerando las eventuales penalidades en juego, recomendamos actuar como agente de retención por dichos pagos hasta que el tema sea definitivamente resuelto por la Corte Suprema de Justicia.