

# El reconocimiento de un intangible en las prácticas internacionales y sus singularidades en Argentina<sup>1</sup>

The Recognition of an Intangible in International Practices and their Singularities in Argentina

O reconhecimento de um intangível nas práticas internacionais e suas singularidades na Argentina

CARLOS A. C. FORCADA<sup>2</sup>

Socio de Rajmilovich & Forcada  
Consultores Tributarios - Argentina

Fecha de recepción: 31 de agosto de 2015  
Fecha de aprobación: 16 de octubre de 2015

Página inicial: 187

Página final: 212

## Resumen

El trabajo analiza la compleja cuestión referida al reconocimiento de un intangible desde las prácticas contables, fiscales, legales y precios de transferencia. El abordamiento de la problemática es desde la perspectiva internacional señalando algunas singularidades que la cuestión presenta en Argentina.

- 
- 1 La problemática de los intangibles hace una década que ocupa la atención en los encuentros académicos y foros internacionales. Véase: Transfer pricing and intangibles. IFA. Kioto Congress. Cahiers de droit international. vol. 92a. Sdu Fiscales & Financieële Uitgevers, Netherlands. (2007); Tributación de intangibles. ILADT. XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Santiago de Compostela. Tema 2. Fiscalidad y globalización. Thomson Reuters, Aranzadi, España. (2012); Tributación del desarrollo interno, compra y licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. IFA. 6º Encuentro Regional Latinoamericano, Santa Cruz de la Sierra. Tema 1. Memoria (2014) y actualmente es un importante objetivo de las acciones 8, 9 y 10 de la iniciativa BEPS de la OCDE. En el marco de la Acción 8 se concluyó el trabajo de revisión de los capítulos I-III y IX de las GPT respecto a intangibles publicándose el informe final el 16/9/2014, disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles-9789264219212-en.htm> y en junio de 2015 un informe complementario titulado "*Hard-to-Value Intangibles*", disponible en <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-beps-action-8-hard-to-value-intangibles.pdf>.
  - 2 Abogado, Universidad de Buenos Aires (1990); Profesor en la Maestría de Impuestos de la Universidad Católica Argentina y en la Maestría de Propiedad Intelectual de la Universidad Austral.

\*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Carlos A. C. Forcada. *El reconocimiento de un intangible en las prácticas internacionales y sus singularidades en Argentina*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 187, Bogotá D.C., noviembre 2015.

El trabajo concluye con la perspectiva de los precios de transferencia en el marco de la Acción 8 del proyecto BEPS y el reciente cambio de criterio de la OCDE que propone apartarse de los lineamientos legales y contables para reconocer un intangible.

## Palabras clave

Activo intangible, Intangible, NIIF, US GAAP, BEPS, Precios de transferencia, Soft-intangible, Goodwill, Know-How, Sinergias de grupo, Ahorro de costos por relocalización, Fuerza laboral organizada.

## Abstract

The paper analyzes the complex issue relating to the recognition of an intangible from accounting practices, tax, legal and transfer pricing. The overcome of the problem is from the international perspective indicating some peculiarities that the issue presented in Argentina.

The paper concludes with the view of transfer pricing in the context of Action 8 of the BEPS project and the recent change of approach OECD intends to depart from the legal and accounting guidelines to recognize an intangible.

## Keywords

Intangible asset, Intangible, NIIF, US GAAP, BEPS, Transfer pricing, Soft-intangible, Goodwill, Know-How, Group synergies, Location savings, Workforce in place.

## Resumo

O trabalho analisa a complexa questão referido ao reconhecimento de um intangível desde as práticas contábeis, fiscais, legais e preços de transferência. A abordagem da problemática é desde a perspectiva internacional assinalando algumas singularidades que a questão apresenta na Argentina.

O trabalho conclui com a perspectiva dos preços de transferência no marco da Ação 8 do projeto BEPS e a recente mudança de critério da OCDE que propõe apartar-se dos lineamentos legais e contábeis para reconhecer um intangível.

## Palavras-chave

Ativo intangível, Intangível, NIIF, US GAAP, BEPS, Preços de transferência, Soft-intangível, Goodwill, Know-How, Sinergias de grupo, Poupança de custos por relocalização, Força laboral organizada.

## Sumario

Introducción; 1. Prácticas contables; 2. Prácticas legales; 3. Prácticas fiscales; 4. Prácticas de precios de transferencia; 5. Conclusiones; 6. Siglas y abreviaturas; 7. Bibliografía.

## Introducción

Desde la perspectiva de la teoría económica clásica los factores de la producción debían actuar de determinada forma para crear valor económico. Es así que en el pasado, la proximidad física era necesaria: la tierra, el trabajo, el capital, la tecnología y la actividad estaban concentradas en una única entidad. Sin embargo, en los tiempos actuales las MNE han diseccionado los factores de producción, localizando cada uno de ellos en la ubicación más beneficiosa fundamentalmente por razones fiscales. Esto conduce a la estructura típica de una MNE hoy día con la propiedad intelectual en cabeza de una jurisdicción, la investigación y desarrollo en otra, la manufactura en una tercera, los servicios (asesoramiento, postventa y otros) en una cuarta y los clientes en varias jurisdicciones.

La práctica en precios de transferencia es acumular riesgos empresariales e ingresos en una entidad, mientras las otras entidades quedan relegadas a un perfil limitado de riesgos (real o percibido).

Enfrentando el hecho innegable que hay un valor económico creado a lo largo de esta cadena de valor, las administraciones tributarias asumen que «algún valor» es creado usando los factores de producción sobre el cual reclaman derechos de imposición. Esto es algo que ha surgido en algunos países tales como China e India que identifican dicho valor con la existencia de algún intangible<sup>3</sup> que recibe la denominación abstracta de «*soft-intangible*».

La percepción de estos países es que la compensación *arm's length* por los factores de producción no se reconcilia con los ingresos distribuibles a dichos factores. Esta cuestión los conduce a identificar «*soft-intangibles*», tales como intangibles de marketing, sinergias de grupo, ahorro de costos por relocalización de una unidad (*location savings*), fuerza de trabajo (*workforce in place*) u otros, por los cuales entienden que una retribución *arms's length* está justificada<sup>4</sup>.

Tradicionalmente los precios de transferencia tomaban de otros ámbitos el reconocimiento de un intangible, fundamentalmente de las prácticas legales y contables. En el contexto del proyecto BEPS de alinear los ingresos con la crea-

3 Los términos, intangible, bien intangible y activo intangible son usados como sinónimos.

4 Aditya, Panse. *Workforce in Place: Is it tan Intangible to Pay for?* ITPJ. vol. 21, Nº 3 - 2014. p. 147, IBFD.

ción del valor se ha propuesto una nueva definición que corta los lazos con dichas prácticas.

La propuesta del presente trabajo es examinar las prácticas contables, legales, fiscales y de precios de transferencia en el reconocimiento de un intangible desde la perspectiva internacional contemplando algunas particularidades en Argentina.

## 1. Prácticas contables<sup>5</sup>

Nadie en su sano juicio vendería una empresa por el valor que figura en sus estados contables. La razón es que *la contabilidad no documenta todo el valor generado por los intangibles* sino solo aquel que reúne ciertas condiciones (identificabilidad, control y posibilidad de generar beneficios económicos futuros). En la práctica, en escasas oportunidades veremos reflejados en la contabilidad a los activos intangibles y —de encontrarlos— estarán probablemente expresados a su valor de costo histórico en lugar de su valor real de mercado. Es que los intangibles autogenerados usualmente no son reconocidos ya que mientras están siendo desarrollados es común que sea incierto si el gasto incurrido generará futuros beneficios económicos.







Conceptualmente no existe razón para tratar diferentemente a los activos intangibles desarrollados internamente de los desarrollados externamente, sin embargo, *es esta percepción de incertidumbre* sobre la ausencia de un vínculo confiable entre los gastos y los futuros beneficios que empuja el tratamiento de los gastos como costo. No es hasta mucho más tarde, cuando la incertidumbre es resuelta, como por ejemplo, en el caso del otorgamiento de una patente, que el bien intangible es susceptible de ser reconocido. Debido a que los requerimientos contables se focalizan en «transacciones», un evento como la resolución de la incertidumbre que rodea a un activo intangible desarrollado internamente *no es capturado* en los estados contables de una empresa. Como consecuencia, los inversores no recibirán información relevante sobre la empresa. Tomemos como ejemplo, las siguientes marcas que ocupan los primeros seis puestos del ranking internacional en cuanto a su valor<sup>6</sup>:

---

5 Varias de las reflexiones que se harán fueron extraídas del informe de la comisión europea del 29/11/2013, titulado "Final Report from the Expert Group on Intellectual Property Valuation". [http://ec.europa.eu/research/innovation-union/pdf/Expert\\_Group\\_Report\\_on\\_Intellectual\\_Property\\_Valuation\\_IP\\_web\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/research/innovation-union/pdf/Expert_Group_Report_on_Intellectual_Property_Valuation_IP_web_2.pdf).

6 BrandZ. "Top 100 Most Valuable Global Brands 2014". <http://www.millwardbrown.com/mb-global/brand-strategy/brand-equity/brandz>.

**Cuadro 1. Principales marcas por valor**

Marca	Valor (Usd. Mill.)
	158.843
	147.880
	107.541
	90.185
	85.706
	80.683

El valor de estas marcas es comparable al PBI de algunos países, sin embargo, los estados contables mayormente no reflejarán este valor ya que, en general, la documentación del valor de un intangible en la contabilidad es permitida cuando el mismo ha sido adquirido quedando entonces fuera los intangibles de generación propia.

Existen, sin embargo, buenas razones respecto a esta restricción. En *primer lugar*, hay grandes dificultades para valorar el activo intangible dada la escasa de información de referencia que se encuentra públicamente disponible. Estas dificultades son superadas en cierto modo cuando los activos son comprados a una tercera parte porque el precio pagado representa *un punto de referencia independiente*. Aún en el caso, que se adquiriera un negocio como «universalidad de bienes» en lugar de los activos intangibles individuales, existirá al menos un punto de referencia para el valor de la empresa, lo que proporciona una pauta objetiva para una asignación del precio de compra.

En *segundo lugar*, el valor de los activos intangibles es altamente contextual. El valor en uso de un mismo intangible para un titular puede ser muy diferente al valor en uso para un diferente titular. En particular, el valor de los activos intangibles puede caer más rápidamente en situaciones de dificultades financieras comparados con otros activos tangibles. Los usuarios de los estados conta-

bles cuentan con estos para saber no solo como ha funcionado el negocio sino también para comprender su posición financiera y que seguridad tienen en el evento que las cosas no vayan bien. Incorporar a los activos intangibles en la contabilidad, particularmente aquellos activos cuyo valor no ha sido testeado en el mercado (a través de una transacción de algún tipo), *podría transmitir una falsa idea de la viabilidad financiera de un negocio.*

En algunas circunstancias, los intangibles generados internamente pueden ser reconocidos cuando existe un vínculo claro entre los gastos y los futuros beneficios que fluirán a la empresa. Aún si los criterios de reconocimiento son reunidos, la medición es *muy conservadora*, principalmente efectuada al «costo histórico» permitiéndose la capitalización usualmente solo de los gastos incurridos en el año en que el reconocimiento contable aconteció. El criterio predominante para poder capitalizar los costos de desarrollo de un intangible es la existencia de un producto o proceso claramente identificable y la evidencia de su viabilidad técnica y comercial. No está admitida la capitalización de los gastos de investigación.

Los criterios expuestos tienen por consecuencia que los intangibles solo puedan ser reconocidos en *raros casos*, esto es en una adquisición al costo de adquisición o como parte de una combinación de negocios al precio de mercado.

Estas consideraciones son comunes a las principales normas contables: NIIF del International Accounting Standards Board (IASB), US GAAAP del Financial Accounting Standards Board (FASB) o, las resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), con algunas excepciones, como, por ejemplo, en este último caso es permitida la activación de los gastos de organización y preoperativos.

El siguiente cuadro resume las reglas NIIF versus US GAAP:

## Cuadro 2. Contabilización US GAAP vs. IFRS<sup>7</sup>

	IFRS	US GAAP
Activos intangibles adquiridos	Capitalizados si los criterios de reconocimientos son cumplidos; son amortizados a lo largo de la vida útil. Intangibles con una vida útil indefinida no son amortizados pero revisados al menos en forma anual por deterioro. Revaluaciones están permitidas en raras circunstancias.	Similares a IFRS, excepto las revaluaciones que no son permitidas.

7 Isabel Verlinden & Axel Smits. «Accounting for IP Right». Chapter 4, p. 188. Mastering the intellectual property life cycle. 2 ed. PricewaterhouseCoopers, Bélgica. (2009).

	IFRS	US GAAP
Activos intangibles autogenerados	Los costos de investigación se reconocen como gastos cuando se incurren. Los costos de desarrollo se capitalizan y amortizan solo cuando los criterios fijados se cumplen.	A diferencia de IFRS, tanto los costos de investigación como los de desarrollo se reconocen como gasto cuando se incurren, con excepción de algunos costos de desarrollo de <i>software</i> y páginas web en que se admite su capitalización.

## 2. Prácticas legales

En el mundo de los objetos corporales una de las relaciones jurídicas más extendidas de una persona con una cosa es a través del «dominio», en virtud del cual, la ley garantiza a su titular (propietario) un derecho exclusivo, absoluto y perpetuo sobre la cosa. Los países de tradición civilista (no anglosajona) suelen transpolar este criterio al mundo de los intangibles para negarles reconocimiento legal en los casos en que no existe un derecho de exclusiva sobre el intangible garantizado por ley. Lo expuesto suele observarse particularmente en los casos de los conocimientos secretos no patentados y los intangibles que surgen por contrato. Los países de tradición jurídica en el *common law* suelen ser más flexibles en este aspecto<sup>8</sup>.

Bajo la ley argentina puede considerarse que el concepto de propiedad es más amplio y abarcador debido a que incluye a todos los derechos susceptibles de apreciación pecuniaria<sup>9</sup>.

El siguiente cuadro describe la protección legal que se otorga en Argentina a los derechos de autor, marcas, designaciones, diseños industriales, patentes, modelos de utilidad, *know-how* y derechos de obtentor.

8 Carlos A. C. Forcada. Relatoría por Argentina en el 6º Encuentro Regional Latinoamericano de IFA. p. 73. Op. cit., nota 1.

9 Los artículos 15 y 16 del Código Civil aprobado por la Ley 26.994 (B.O. 8/10/2014), disponen que las personas son titulares de derechos individuales sobre los bienes que integran su patrimonio y *que estos derechos pueden recaer sobre bienes susceptibles de valor económico* aclarando que en el caso de bienes materiales se llamarán cosas. De este modo bajo la ley argentina el patrimonio de una persona está integrado por bienes susceptibles de valor económico sean estos corporales o incorporeales.

Cuadro 3. Protección legal

Intangible	Protección	¿Existe definición en legislación tributaria?	¿Cuáles son los derechos que otorga la protección legal?	¿Se exige el registro para la protección?	Características
Derechos de autor	LP <sup>10</sup> CB <sup>11</sup> COMPI <sup>12</sup> CU <sup>13</sup> ADPIC <sup>14</sup>	Si. Solo para el <i>software</i> en la ley de promoción del <i>software</i> <sup>15</sup> que es asimilado a actividad industrial y goza de los beneficios fiscales de esta actividad <sup>16</sup> .	Derechos morales al autor: (paternidad, integridad y divulgación). Derechos patrimoniales al autor y/o cesionarios: disponer y enajenar la obra; reproducción; comunicación y transformación.	No <sup>17</sup>	— Protege las creaciones intelectuales originales con expresión particular de las ideas y con independencia de que sean nuevas. No protege las ideas en sí mismas, ni las subyacentes. — Incluye: software y bases de datos — No requiere fijación en soporte material — La obra debe tener aptitud para ser reproducida — Protección: vida del autor (obras nacionales) y 70 años para herederos y derecho-habientes.

10 Ley de Propiedad Intelectual, según el texto de la Ley 11.723, B.O.30/9/1933 y modificada por la Ley 25.036, B.O.11/11/1998 que incluyó al software y a las bases de datos.

11 Convenio de Berna, Acta de Bruselas (1948), texto según Ley 17.251, B.O. 4/5/1967; Acta de París (1971), texto según Ley 25.140, B.O. 24/9/1999.

12 Convenio de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, Ley 22.195, B.O.1/4/1980.

13 Convención Universal, según texto aprobado por el Decreto-Ley 12.088/57, B.O. 15/10/1957.

14 Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio, aprobado por Ley 24.425, B.O. 5/1/1995.

15 Ley 25.922, B.O. 9/9/2004. El software es definido como: "Expresión organizada de un conjunto de órdenes o instrucciones en cualquier lenguaje de alto nivel, de nivel intermedio, de ensamblaje o de máquina, organizadas en estructuras de diversas secuencias y combinaciones, almacenadas en medio magnético, óptico, eléctrico, discos, chips, circuito o cualquier otro que resulte apropiado o que se desarrolle en el futuro, prevista para que una computadora o cualquier máquina con capacidad de procesamiento de información ejecute una función específica, disponiendo o no de datos, directa o indirectamente".

16 Ley 25.856, B.O. 8/1/2004.

17 El registro sirve para facilitar la actividad probatoria frente a terceros. Esta característica se destacó con claridad en la causa *Pepe, Daniel H. c. Editorial Atlántida S.A* (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala F, del 14/10/1991, La Ley 1992-B-475), en que se demandó por plagio de una obra fotográfica de la rotura del glacier Perito Moreno. Allí se dijo: "Tal derecho nace y se fija en el autor por la fuerza misma de la creación de la obra y, por tanto, no se pierde por no haber cumplido con dicho registro o depósito, ni el simple cumplimiento de estos obra en provecho de un depositante una acción por plagio si la obra no es más que la copia de otra ya inventada y ejecutada. De otro modo habría que admitir que el usurpador o plagiatario puede convertirse en propietarios legítimos", citado por Carlos A. Villalba & Delia, Lipszic. El Derecho de autor en la Argentina. p. 453. Ed. La Ley, Buenos Aires. (2009).



Intangible	Protección	¿Existe definición en legislación tributaria?	¿Cuáles son los derechos que otorga la protección legal?	¿Se exige el registro para la protección?	Características
Marcas	LM <sup>18</sup> CP <sup>19</sup> ADPIC		Exclusividad en el uso del signo (marca) para identificar bienes y servicios. Implica: prohibir el uso no autorizado del signo registrado o similar; oponerse al registro de un signo similar; exigir que el bien marcado conserve la marca en sus comercializaciones sin alterar sus condiciones.	Si para tener exclusividad. No para las marcas de hecho (carecen de exclusividad).	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege el uso de un signo con aptitud distintiva.</li> <li>— La transmisión de la marca puede ser aislada sin exigencia que incluya a la empresa o fondo de comercio a los que la marca estaba afectada.</li> <li>— La cesión es válida respecto a terceros una vez inscrita en el registro.</li> <li>— No se exige registro de las licencias de marcas, sin embargo, si se trata de un licenciente del exterior debe cumplirse el registro en el régimen de transferencia de tecnología.</li> <li>— Protección: 10 años y puede renovarse indefinidamente.</li> </ul>
Designaciones	LM CP		Exclusividad en el uso del <i>nombre o signo</i> con que se designa a un comerciante en la actividad que desempeña.	No	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege los nombres o signos con que se designa una actividad no registrados como marcas.</li> <li>— El derecho se adquiere por el uso.</li> <li>— Otorga exclusividad solo en las actividades o ramo de su titular.</li> <li>— Protección: el derecho se extingue con el cese de la actividad designada.</li> </ul>

18 Ley de Marcas y Designaciones, texto según Ley 22.362, B.O. 2/1/1981.

19 Convenio de París, Acta de Lisboa (1958) aprobada por la Ley 17.011, B.O. 17/11/1966 y Acta de Estocolmo (1967), aprobada por la Ley 22.195, B.O. 1/4/1980.

Intangible	Protección	¿Existe definición en legislación tributaria?	¿Cuáles son los derechos que otorga la protección legal?	¿Se exige el registro para la protección?	Características
Patentes	LP <sup>20</sup> CP ADPIC		Exclusividad en la explotación del invento patentado.	Si <sup>21</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege el invento patentado.</li> <li>— Requiere novedad, cierta actividad inventiva (no obviedad) y aplicación industrial.</li> <li>— Protección: 20 años.</li> </ul>
Modelos de utilidad	LP		Exclusividad en la explotación de mejoras funcionales de objetos de uso práctico.	Si	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege inventos más sencillos que las patentes.</li> <li>— Requiere novedad y aplicación industrial.</li> <li>— Protección: 10 años.</li> </ul>
Modelos y diseños industriales	LPI LMDI <sup>22</sup>		Exclusividad en la explotación de nuevas formas estéticas de los productos de la industria.	Si	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege las obras de arte aplicadas, los dibujos y modelos industriales.</li> <li>— Los modelos se refieren a formas tridimensionales (ej.: muebles, carrocerías, cubiertos, etc.).</li> <li>— Los diseños a formas bidimensionales (ej.: trazos y texturas).</li> <li>— No puede invocarse protección simultánea de LPI y la LMDI.</li> <li>— Protección: 5 años, prorrogable por dos períodos consecutivos.</li> </ul>

20 Ley de Patentes y Modelos de Utilidad, texto según Ley 24.481, B.O. 20/09/1995.

21 En el derecho argentino y de acuerdo al precepto constitucional, que admite el derecho de inventos, el título de la patente solo certifica que el invento ha sido reconocido patentable. Cfr. Pedro C. Breuer Moreno. Tratado de patentes de invención. T.I. p. 102. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires. (1957) y Martín Bensadon. Derecho de patentes. p. 21. Ed. Abeledo Perrot. (2012).

22 Ley de Modelos y Diseños Industriales, según texto aprobado por el Decreto-Ley 6673/63, ratificado por la Ley 16.478, B.O. 30/9/1964.

Intangible	Protección	¿Existe definición en legislación tributaria?	¿Cuáles son los derechos que otorga la protección legal?	¿Se exige el registro para la protección?	Características
<i>Know-How</i> <sup>23</sup> .	CP ADPIC LC <sup>24</sup> CP <sup>25</sup> LCT <sup>26</sup>		Derecho subjetivo como interés jurídico protegido a los conocimientos técnicos. Cubre su faceta patrimonial, en relación al valor de tales conocimientos en el plano com-petitivo y en su faceta moral, como interés en prevenir la utilización o divulgación del conocimiento.	No	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege el conocimiento técnico, patentable o no, y secreto —o cuanto menos confidencial o reservado—, que por ello tiene un valor comercial.</li> <li>— No existe protección legal específica.</li> <li>— Es protegido indirectamente por las normas de competencia desleal y confidencialidad.</li> </ul>

23 El término *know-how* es extraño al derecho argentino que en su lugar utiliza "conocimiento técnico". Cabanellas de las Cuevas, explica las dificultades que ha ocasionado el difundido empleo en la doctrina del término *know-how* en lugar del término castellano más preciso "conocimiento técnico". Cfr. Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Régimen jurídico de los conocimientos técnicos, p. 20. Ed. Heliasta. (2013). En el régimen de transferencia de tecnología de Argentina se emplea el término "conocimiento técnico" en el Decreto 580/81 (B.O. 30/3/1981). Sin embargo, normas de jerarquía inferior como la Resolución 328/05 del Instituto Nacional de la Propiedad Industrial — INPI— (B.O. 19/10/2005) aluden al término *know-how*.

24 Ley de Confidencialidad, según texto aprobado por la Ley 24.766, B.O. 30/12/1996. Se trata de una norma imperfecta que no prevé sanciones y remite a otras leyes para establecerlas. Cfr. Cabanellas de las Cuevas. Op. cit., p. 118.

25 Código Penal, artículos 156 y 159.

26 Ley de Contrato de Trabajo, artículos 83, 88 y 89 que impiden la utilización de los conocimientos por el trabajador en actividades que compitan con el empleador. Finalizada la relación laboral, cesa el deber de no concurrencia pero se mantienen las restricciones derivadas respecto al uso de los conocimientos.

Intangible	Protección	¿Existe definición en legislación tributaria?	¿Cuáles son los derechos que otorga la protección legal?	¿Se exige el registro para la protección?	Características
Variedades vegetales	LCF <sup>27</sup> UPOV <sup>28</sup>		Exclusividad en la explotación de creaciones fitogenéticas obtenida por descubrimiento o aplicación de descubrimientos científicos al mejoramiento hereditable de la planta.	Si	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Protege el derecho del obtentor de la variedad vegetal.</li> <li>— Se exige diferenciabilidad, estabilidad y homogeneidad en la variedad vegetal para la protección legal. Las variedades híbridas (ej.: plantas transgénicas) carecen del requisito de estabilidad y no pueden ser protegidas.</li> <li>— Protección: 20 años y luego la variedad para a ser de uso público.</li> </ul>

27 Ley de Creaciones Fitogenéticas, según texto aprobado por la Ley 20.247, B.O. 16/4/1973.

28 Acuerdo de la Unión Internacional para la Protección de las Obtenciones Vegetales (1978), aprobado por Ley 24.736, B.O. 25/10/1994.

### 3. Prácticas fiscales

El principio general es que los gastos *no se activan* y son deducibles en el ejercicio en que se incurren según el criterio de imputación que resulte aplicable<sup>29</sup>. Los gastos de I+D destinados a la obtención de intangibles y los gastos de organización son una excepción ya que pueden activarse y deducirse en un plazo entre 1 y 5 años<sup>30</sup>. Estos gastos pueden amortizarse en forma acelerada en el ejercicio de las erogaciones.

Otra excepción está dada por los gastos incurridos en el estudio, descubrimiento y/o exploración de yacimientos y otras fuentes naturales (intangibles) cuya activación se permite hasta el momento que se determinara la posible viabilidad de la explotación económica de la inversión realizada. En el momento que se determina la inviabilidad económica del proyecto se castiga contra resultados el monto activado hasta ese momento<sup>31</sup>.

En los siguientes ámbitos se plantean incertidumbres:

a) *Impuesto a la ganancia mínima presunta*<sup>32</sup>: las autoridades fiscales han exigido el reconocimiento fiscal como intangibles de ítems que solo aparecen expuestos en el activo por efecto de la técnica contable. Este es el caso de las pérdidas transitoriamente activadas o cargos diferidos (ej. gastos preoperativos) y del valor llave del negocio. En el primer caso, el Tribunal Fiscal en “*Gipsy Traslados Marinos SRL*”<sup>33</sup> rechazó este criterio al sostener que no existe un bien susceptible de tener un valor económico en los términos del art. 2311 del anterior Código Civil (texto según Ley 340 del 25/09/1879)<sup>34</sup> que pueda ser comercializado, mientras

- 29 CSJN. “Compañía Tucumana de Refrescos S.A.” del 24/5/2011. Fallos 334:502. <http://www.csjn.gov.ar/>.
- 30 En “*Ducilo S.A.*” se debatió si los gastos incurridos en investigaciones, estudios y diseños para instalar una planta petroquímica que resultó inviable eran deducibles del balance fiscal. El fisco argumentó que no estaban vinculados a la ganancia gravada debido al resultado no exitoso del proyecto. Los gastos estaban activados como gastos de organización y al determinarse la inviabilidad del proyecto la empresa pretendió deducirlos fiscalmente. El TFN rechazó el criterio y sostuvo que todos aquellos gastos que no tengan asignación a determinados bienes intangibles de características “*sui generis*” (tales como llaves, marcas, patentes, etc.), no eran susceptibles de ser considerados como bienes de activo y deben ser considerados fiscalmente un gasto deducible en el momento en que se haya devengado o pagado (cfr. T.F.N. Sala A. 23/08/1982. La Ley Checkpoint. Cita online: AR/JUR/4355/1982).
- 31 Resolución General 2165 DGI, B.O. 21/3/1979.
- 32 Se trata de un impuesto sobre los activos existentes al cierre del ejercicio fiscal en relación al cual puede computarse como pago a cuenta el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida ganancia mínima presunta.
- 33 TFN. Sala B, 24/5/2005, confirmado por la CNCAF. Sala IV, 6/12/2007. La Ley Checkpoint. Citas online: AR/JUR/3082/2005 y AR/JUR/10818/2007. En doctrina puede consultarse el trabajo de Fernando García. El tratamiento fiscal de las pérdidas activadas. Revista Impuestos 2000-B, 2252.
- 34 El anterior Código Civil de Argentina dejó de tener vigencia a partir del 1/08/2015 y fue reemplazado por un nuevo texto conforme a la Ley 26.994. El artículo 2311 del Código Civil anterior disponía que los objetos inmatrimoniales susceptibles de valor, e igualmente las cosas, se llaman bienes y que el conjunto de bienes de una persona constituye su patrimonio. El sentido jurídico de esta disposición es similar al contemplado por los artículos 15 y 16 del nuevo Código Civil según lo apuntado en la Nota 8 de este trabajo.

que respecto al valor llave en “*Inversora Nihules S.A.*”<sup>35</sup> la posición fue en sentido contrario.

b) *amortización de intangibles creados por contratos*: las autoridades fiscales solo admiten la amortización de un intangible que tenga una «vida útil limitada», esto es, que importe la titularidad de un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo<sup>36</sup>. No es admitida la amortización de llaves, marcas y activos similares<sup>37</sup>.

La AFIP ha negado la amortización de intangibles creados por contratos que se renuevan automáticamente al vencimiento por su asimilación a valor llave no deducible<sup>38</sup>. También ha sido el caso de intangibles adquiridos por contratos en lo que no se comprueba un costo o sacrificio económico para el titular en su obtención<sup>39</sup>.

Dado que la legislación fiscal carece de una definición del concepto «vida útil», la AFIP ha pretendido condicionar la amortización al plazo de duración del contrato, por ejemplo, en el caso de las concesiones públicas<sup>40</sup>. La Corte Suprema rechazó este criterio por entender que debe practicarse la amortización durante toda la vida «económicamente útil» lo que implica que la amortización

35 CNCAF. Sala V. 13/12/2004. La Ley Checkpoint. Cita online: AR/JUR/6230/2004. El fallo merece crítica por cuanto no existe un intangible que, en forma individualizada y sin referencia al fondo de comercio, tenga aptitud de generar ingresos y pueda ser comerciado. Por el contrario, el valor llave formará parte del costo de adquisición de las acciones conforme las normas de valuación del Impuesto a las Ganancias, es decir, integrando el valor de la participación societaria (artículo 61 de la LIG).

36 Cfr. Artículo 81, inciso f) de la LIG y artículo 128 del DR.

37 Como ser una obligación de no hacer asociada a la adquisición de un negocio en marcha o la adquisición de un nombre comercial. Cfr. Darío Rajmilovich. Manual del Impuesto a las Ganancias. p. 367. Ed. La Ley, Buenos Aires. (2011).

38 En el Dictamen 24/08 DAT, la AFIP negó la posibilidad de amortizar un contrato para la explotación de tecnología (*know-how*), celebrado con una empresa española que tenía una duración de 5 años el cual se renovaba automáticamente. Igual criterio se sostuvo en el Dictamen 4/03 DAT, respecto al mayor valor pagado sobre el valor de mercado de un negocio que implicaba la concesión de un permiso de explotación del servicio público de transporte por 10 años renovable automáticamente por períodos sucesivos.

39 En el Dictamen 24/08 DAT, la AFIP negó la posibilidad de deducir la amortización de los derechos de explotación de una central hidroeléctrica sosteniendo que la concesión no se otorgaba por un precio o costo de adquisición ni existía ninguna obligación o contraprestación que deba efectuar la firma para la obtención del derecho. El TFN en “*Generadora Eléctrica de Mendoza*”, IMP2007-19 (Octubre), 1807, Sala C, 10/5/2007, confirmó este criterio exigiendo que para la amortización de un derecho inmaterial exista un “sacrificio económico” y, adicionalmente, respecto los bienes de uso que integraban la concesión sostuvo que tampoco procedía la amortización pues del contrato solo surgía la posibilidad de uso y quien pretende deducir amortizaciones de bienes debe ser el titular de ellos (propietario). El fallo ha merecido crítica de la doctrina sobre la base que la norma fiscal solo exige la afectación del bien a la producción de ganancia gravada sin otra condición. Cfr. Adolfo Atchabaian. IMP2009-20 (octubre). p. 1636 y Ángel Schindel en P.E.T.N° 385. p.1 12/2007.

40 Piénsese que, por ejemplo, una concesión de transporte petrolero (oleoducto) tiene una duración de 35 años. En el Dictamen 78/99 DAT la AFIP negó la posibilidad de amortizar los derechos sobre la concesión de los servicios de un puerto por un plazo inferior a su duración contractual de 30 años aún estimándose una vida útil económica inferior.

—sustentada en criterios técnicos— podría ser efectuada en un plazo inferior a la duración del contrato<sup>41</sup>.

c) *Determinación de la fuente argentina*: La AFIP identifica la fuente como «propiedad intelectual» situada o explotada en Argentina por el simple formato jurídico de «licencia» sin prestar atención si existe una cesión del contenido de la propiedad intelectual en función a la transferencia de los contenidos sustanciales de esta última (v. gr. derecho de explotación, exhibición pública, etc.). Lo cual conduce erróneamente a sostener que siempre deba reconocerse un intangible en Argentina ya que el licenciamiento es la práctica usual en esta materia y la compra-venta un supuesto raro e infrecuente.

Lo expuesto guarda correlato con diversas opiniones emitidas por el fisco entre 1959 y 1978 que asociaron la fuente productora de las rentas a la cesión misma del intangible sin considerar la previa actividad del cedente en la obtención del intangible<sup>42</sup>. Concluyeron que la cesión del intangible implica *per se* obtener ganancias por su futura utilización y la fuente estará allí donde el intangible sea utilizado.

Sin embargo, recientemente el criterio ha cambiado en un «*contexto económico distinto*» en que Argentina es exportadora de algunos intangibles de alto valor agregado como el *software*. En el dictamen 68/2011 DAT y la resolución 31/2012 SDG TL —esta última en respuesta a una consulta vinculante—, se sostuvo que la fuente productora de las rentas por un *software* a utilizarse en el exterior se encuentra en Argentina donde se desarrolló la actividad creadora del intangible.

La fuente económica de las rentas, en realidad, se haya allí donde el bien intangible fue creado, o donde se realizó el esfuerzo que le dio nacimiento, o acaecieron los hechos o circunstancias en cuya virtud nació el derecho, advirtiendo que, solo el supuesto de una retribución del derecho mediante regalías —en que existe una suerte de asociación en la cual el cedente participa del producido de la explotación del bien cedido— podría alterar esta pauta, pues la fuente económica en este caso estará situada allí donde esté ubicada la explotación del intangible.

41 Cfr. CSJN. “Oleoducto del Valle S.A.”. 16/2/2010 y “Oleoducto Trasandino Argentina S.A.” 8/4/2008. Checkpoint. Citas Online: AR/JUR/185/2010 y AR/JUR/6188/2008. Recientemente en “Telintar” y “Telefónica”. 22/5/2012. Ckeckpoint. Cita Online: AR/JUR/20538/2012, la Corte reafirmó este criterio en casos de cables submarinos de fibra óptica y cables para telecomunicaciones señalando la importancia del factor obsolescencia en la tecnología.

42 Cfr. DAT s/nº del 16/11/1959, conformado por la Dirección General el 15/01/1962, Boletín DGI N° 107, p. 62; Dictamen 17/62 de la Dirección Técnico Impositiva, conformado por la Dirección General el 22/08/1962, Boletín DGI 112, p. 461; Dictamen 105/73 del Departamento de Asuntos Técnicos y Jurídicos. 16/11/1973. Boletín DGI 243, p. 430 y Dictamen 84/78 de la Dirección de Asesoría Técnica. 22/05/1978, Boletín DGI 298, p. 419.

Es que, en realidad, la fuente debería estar donde la actividad de gestación del intangible tuvo lugar. Esta cuestión aparece con mayor claridad en el caso de los intangibles comerciales tales como el *know-how* y las patentes, sin embargo, requieren de precisión en el caso de otros intangibles tales como los de *marketing* (marcas) o, en el caso de los fonogramas.

Los intangibles de *marketing*, al contrario de los intangibles comerciales, demandan escaso esfuerzo de creación y un «*enorme esfuerzo de desarrollo posterior*» a través de gastos de publicidad y propaganda. En este caso, es nuestro entendimiento que la fuente debería estar alineada con esta característica económica y situada en el territorio en que los gastos de publicidad y propaganda tienen lugar es decir «donde se gestó el incremento del valor del intangible». Un primer indicio —aunque no el único— en esta dirección estará dado por la registración de la marca o nombre comercial bajo la protección de las leyes del país respectivo.

d) *El asesoramiento técnico (AT)*: el criterio actual del fisco argentino es que el AT involucra la transmisión de un «conocimiento empírico o intelectual» sin importar su medio o soporte de transmisión. Por esta razón podrían configurar AT algunos conocimientos que constituyen un intangible, como el *know-how* protegido por la ley de secretos comerciales y la ley de competencia desleal o los planos de construcción, protegidos por la ley propiedad intelectual.

Este criterio contrasta con los estándares internacionales —que salvo contadas excepciones como el caso de Venezuela<sup>43</sup>—, diferencian los servicios técnicos de la propiedad intangible. Como parte de una buena técnica legislativa, entendemos recomendable dar un nuevo contenido a la cláusula de regalía del impuesto a las ganancias para incluir a todas aquellas rentas pasivas originadas en la explotación de un derecho (básicamente intangibles)<sup>44</sup>. En esta inteligencia podrían coexistir algunas características actuales del derecho fiscal argentino que, al igual que en el caso de México<sup>45</sup>, incluye como regalía la transferencia definitiva del activo intangible cuando la retribución es variable y contingente.

43 Cfr. Relatoría por Venezuela elaborada por Alberto I. Benshimol Bello. Memorias del 6° Encuentro Regional IFA. Op. cit., Nota 1, p. 214.

44 El alcance de las regalías en el derecho fiscal argentino ha quedado anclado a la concepción que rigió entre los años 1964 y 1972 en que la calificación como «regalía» autorizaba una deducción equivalente al 50 % de la ganancia bruta como gasto, siempre que la empresa beneficiaria del exterior realizara habitualmente gastos de investigación y experimentación para obtener los bienes susceptibles de producir regalías. Este criterio ya no existe y solo queda como un vestigio de aquel diseño legal el actual artículo 47 de la LIG.

45 Cfr. Relatoría por México elaborada por Fernando Lorenzo. Memorias del 6° Encuentro Regional IFA. Op. cit., Nota 1, p. 167.



e) *El régimen de transferencia de tecnología* (“RTT”): El RTT<sup>46</sup> agrega incertidumbre al reconocimiento de los intangibles al crear una categoría legal paralela a las existentes: «*la transferencia de tecnología*» que termina superponiéndose a las categorías jurídicas existentes, como ser las marcas, patentes, modelos industriales, conocimientos secretos y la asistencia técnica. La existencia de esta *etérea* categoría jurídica es evaluada por el INPI que se superpone a la AFIP y, en casos de contratos mixtos, suele calificar a la totalidad de las prestaciones como intangible —con incremento de la tarifa de retención— por considerar que las prestaciones están unidas inescindiblemente.

El RTT fue concebido para un contexto socioeconómico que no existe y solo cumple un fin estadístico que hoy lleva adelante la AFIP a través de los estudios de precios de transferencia y otra información que aportan los contribuyentes. Por ello, no son razonables las implicancias fiscales que provocan la falta de registración de un contrato en que está presente un intangible calificado como transferencia de tecnología.<sup>47</sup>

A modo de ejemplo de lo que sucede en un país vecino como Brasil, que también cuenta con un RTT y se caracteriza por su proteccionismo industrial, la registración en el INPI (posee el mismo nombre que en Argentina), no posee implicancias fiscales sino, que se efectúa para cumplir con el Banco Central (BACEN) y remesar los fondos al exterior.

#### 4. Prácticas de precios de transferencia

En la revisión de los capítulos I-III y IX de las guías de precios de transferencia (GPT) finalizada en 2010 por la OCDE, los intangibles fueron identificados como un área de interés lo que habría servido como una motivación para emprender el proyecto de análisis sobre intangibles iniciado ese mismo año por el WP 6<sup>48</sup>.

46 El RTT está compuesto por las siguientes normas: Ley 22.426, B.O. 23/03/1981, modificada por Ley 23.697, B.O. 25/09/1989 y Decreto 1853/93, B.O. 08/09/1993. La Ley 22.426 fue reglamentada por el Decreto 580/81, B.O. 30/03/1981 y por la Resolución 328/05 del INPI, B.O. 19/10/2005. Otras disposiciones complementan el RTT, tales como los artículos 88, inc. e); 93, inc. a) de la LIG y los artículos 146, 152, 153 y 154 del DR.

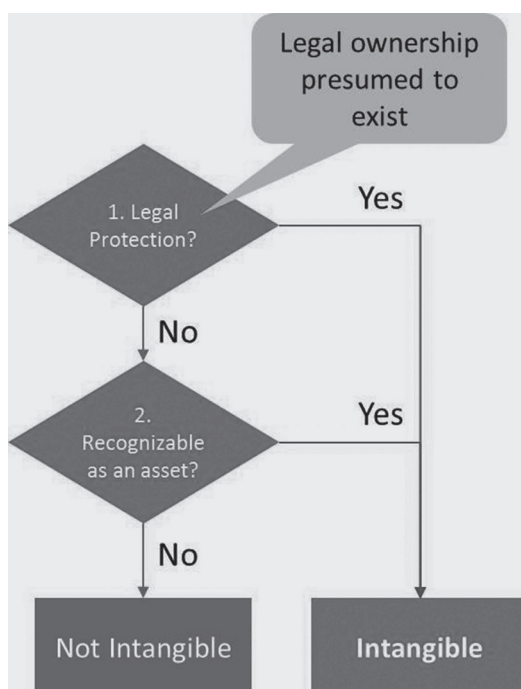
47 Hace falta un sinceramiento en este aspecto ya que carece de toda lógica mantener un sistema con una pretendida finalidad estadística cuyo incumplimiento implica vedar la deducción fiscal de los pagos y sujetarlos a la tarifa máxima de retención en el impuesto a las ganancias. No cambia en nada esta afirmación el hecho que la CSJN en la causa “Empresa Distribuidora de Energía Sur S.A.”. Checkpoint. Cita online: AR/JUR/6895/2011, sostuvo que se trata de una sanción sino del cumplimiento de los recaudos exigidos para gozar de un tratamiento promocional. Ello, podrá ser así respecto a la alícuota más elevada de retención que disminuye con la registración pero, sin dudas, *no es así* con la prohibición de deducción ya que ello altera el régimen de tributación sobre base neta del impuesto a las ganancias concebido sobre la base de los artículos 17 y 80 de la LIG.

48 OECD. Ctr. For Tax Policy and Admin. Transfer Pricing and Intangibles: Scope of the OECD Project (2011). <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/48594010.pdf>.

En 07/2010, el WP 6 invitó al público a efectuar comentarios sobre los aspectos a incluir en una guía. El 25/01/2011, la OCDE publicó un documento con las opiniones de cincuenta comentadores. En 06/2012, el WP 6 publicó el primer borrador y el 30/07/2013 un segundo borrador. Finalmente, el 16/09/2014 —y en el marco de la acción 8 de la iniciativa BEPS—, publicó el informe titulado “*Guidance on Transfer Pricing of Intangibles*”, finalizando la revisión de los capítulos I-II y VI de las GPT (“el informe BEPS 8”) <sup>49</sup>.

El siguiente gráfico expone el sentido que se daba a los intangibles antes del Informe BEPS 8 en líneas con las prácticas contables y legales que hemos repasado:

**Cuadro 4. Intangibles antes BEPS 8**<sup>50</sup>



49 Action 8: “Guidance on transfer pricing aspects of intangibles”. Reporte final del 16/09/2014. <http://www.oecd.org/ctp/guidance-on-transfer-pricing-aspects-of-intangibles-9789264219212-en.htm>. Por su estrecha relación con la problemática de la Acción 10 (intangibles difícil de valorar, riesgo y recaracterización) algunas secciones son interinas a la espera de su coordinación con el resultado de esta última.

50 Kim Tea Heun. Transfer Pricing - Art and not Science, OECD BEPS Action #8 – Thoughts on the Guidance on Transfer Pricing Aspect of Intangibles. Figure 1. <http://transferpricing-danielthk.blogspot.kr/2015/01/oecd-beps-action-8-thoughts-on-guidance.html>.

Como surge del cuadro 3 todo lo que se requería eran dos simples test:

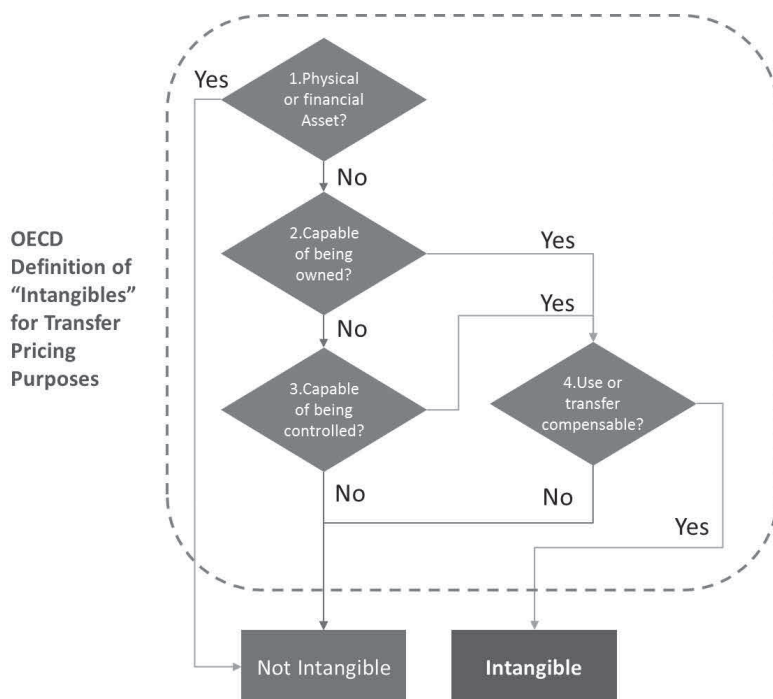
1. *¿Existe protección legal?*: si el activo no físico estaba patentado, registrado o protegido por las leyes, entonces se presume que constituía un intangible.

2. *¿Es reconocible como un activo desde la perspectiva contable?* Aun si el activo fallaba el primer test, podría ser reconocido como un activo intangible en tanto las prácticas contables requiriesen su reconocimiento.

Ahora, sin embargo, la OCDE propone una nueva noción de intangible que corta con los lazos legales y contables para caracterizar en forma abstracta «algo» («*something*», es el término en inglés), como intangible que podría no haber sido reconocido como un intangible con anterioridad.

El siguiente gráfico expone el nuevo sentido propuesto por el Informe BEPS 8:

**Cuadro 5: Intangibles post-BEPS 8<sup>51</sup>**



51 Tea Heun. Op. cit., Figure 2.

Veamos el nuevo sentido que propone la OCDE (par. 6.6):

*“The word ‘intangible’ is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances. Transfer pricing analysis in a case involving intangibles should be the determination of the conditions that would be agreed upon between independent parties for a comparable transaction”.*

Dos observaciones pueden efectuarse sobre esta definición:

- El foco ha sido deliberadamente movido del hemisferio contable y legal al hemisferio del *arm's length* donde toda clase de reclamaciones *ficticias* podrían ser intentadas por las administraciones tributarias (no olvidemos que los precios de transferencia son una ficción legal que implica reconstruir una operación entre partes relacionadas como hubiese sido realizada entre terceros independientes).
- Se prescinde del contexto legal y contable cortando los lazos entre los intangibles y el contexto o forma en que esos intangibles son tradicionalmente explotados<sup>52</sup>. La nueva definición, sin embargo, implica que esas leyes puedan ser dejadas de lado al aplicar el principio *arm's length*, lo cual, es una forma de decir que una mera ficción puede negar efecto a una estructura real y obligatoria.

La nueva definición requiere la comprobación de cuatro test<sup>53</sup>:

1. *¿Se trata de un activo físico o financiero?*: esto sirve como salvaguardia que ningún activo financiero caerá en la definición de intangible.
2. *¿Es capaz de ser poseído?*: la pregunta no apunta a verificar si existe un derecho de propiedad sino a verificar si “algo” puede ser meramente “poseído”. Esto abre la posibilidad a que, aun si no existiera un derecho de propiedad, la simple constatación que “algo” es objeto de una propiedad económica en función a su uso o al ejercicio de ciertos derechos (ej.: porque se tienen los derechos de explotación del intangible, etc.), puede disparar la caracterización como intangible.
3. *¿Es capaz de ser controlado?*: Es una extensión de la segunda pregunta más arriba. Al contestar si algo podría ser objeto de una propiedad económica, una simple pista de control (cualquier sea el alcance a darle a este térmi-

52 Como se dijo al comentar las prácticas legales antes estaba unida la noción de control y propiedad especialmente en los países con sistema civilista.

53 Cfr. Tea Heun. Op. cit.

no) en virtud de ciertas actividades o funciones (ej.: explotación, desarrollo, trabajos derivados del intangible originario, etc.), efectuado por alguna de las partes involucradas podría disparar la caracterización como intangible.

4. *¿Es el uso o transferencia de “algo” retribuable?*: Esto es nuevo y no figuraba en los proyectos 2012 y 2013. Agrega una dosis de incertidumbre al incorporar a la definición de intangible la subjetividad de evaluar en forma abstracta si ese “algo” hubiera sido retribuido de haber sido efectuado en condiciones *arm's length*.

El cuadro siguiente ilustra cuales ítems son considerados intangibles y cuales no de acuerdo al Informe BEPS 8 (par. 6.18 a 6.31):

**Cuadro 6. Ítems incluidos en el informe BEPS 8**

Categoría	Intangible
1. Patentes	Sí
2. Know-how y secretos comerciales	Sí
3. Marcas y nombres comerciales	Sí
4. Derechos bajo contratos y licencias gubernamentales	Sí
5. Licencias y similares derechos limitados en intangibles	Sí
<b>6. Goodwill y valor de empresa en marcha</b>	<b>Indefinido</b>
7. Sinergias de grupo	No (incapaz de ser poseído o controlado)
8. Características específicas de mercados	
9. Fuerza laboral organizada <sup>54</sup>	

Como puede observarse el ítem 6 no ha sido definido lo que dará lugar a controversias con las administraciones tributarias<sup>55</sup>.

Lo que es claro es que los intangibles deberían ser percibidos ahora a lo largo de una organización empresarial como “algo” a través de lo cual es creado

54 El informe BEPS 8 reconoce que la fuerza de trabajo organizada puede tener valor económico en determinadas circunstancias *arm's length*, las cuales deberían ser consideradas en un análisis de precios de transferencia, sin embargo relega este ítem al nivel de factor de comparabilidad. Sin perjuicio de ello, debe notarse que en el par. 17 reconoce que en algunas situaciones la transferencia o adscripción (“*secondment*”) intra-grupo de uno o más empleados con especiales habilidades y conocimientos puede resultar en la transferencia de *know-how*.

55 Se deja a las partes la consideración si el ítem 6 es un intangible. El par. 6, 29 dice: “The absence of a single precise definition of goodwill makes it essential for taxpayers and tax administration to describe specifically relevant intangibles in connection with a transfer pricing analysis and to consider whether independent enterprises would provide compensation for such intangibles in comparable circumstances”.

un valor susceptible de ser retribuido: su existencia ahora debiera ser considerada desde la perspectiva de la entidad (como creación de valor) en lugar de como activo<sup>56</sup>.

La OCDE al construir esta definición parece estar menos preocupada con el estatus del intangible (en verdad: la alusión vaga e indiferente a “algo” revela que no ser una inquietud), sino en establecer una construcción sistemática sobre **como el valor económico de su desarrollo y comercialización debería ser compartido** entre los miembros de una MNE<sup>57</sup>.

Y llegamos al meollo de la cuestión: sin dudas el trabajo de la OCDE es un gran aporte al estado de situación de los intangibles evidenciando el enorme esfuerzo del organismo para a la vez de reflejar la inestabilidad del principio *arm's length* respecto a intangibles (e insinuar dudas), no apartarse de sus límites pero el foco de atención pareciera haber estado guiado más por la preocupación BEPS (ensanchamiento de facultades de las administraciones tributarias), que por delinear el estatus que corresponda a los intangibles.

## 5. Conclusiones

1. El relevamiento de las prácticas nos permite apreciar las incertidumbres que existen para reconocer un intangible según donde ponga el acento el observador: si en la posibilidad de ejercer un derecho con protección legal, en la posibilidad de generar beneficios futuros o, en la constatación de algún valor económico.
2. La nueva definición surgida del informe BEPS 8 es bienvenida por implicar un avance al intentar alinear los ingresos con la creación de valor, no obstante, las incertidumbres persisten. La alusión a “algo” (*something*) abstracto y sin lazos a definiciones contables o legales provocará controversias entre administraciones tributarias con contextos culturales y sociales completamente diferentes que podrían asignar a ese “algo” un sentido bien diferente provocando casos de doble imposición, lo cual pareciera ser en la nueva mirada OCDE un *daño colateral* dispuesto a aceptar en pos del objetivo buscado de alinear los ingresos con la creación de valor<sup>58</sup>.

56 Cfr. Comentarios a la consulta pública efectuada por la OCDE al borrador del 29/10/2012. p. 596. [http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Intangibles\\_Comments.pdf](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Intangibles_Comments.pdf).

57 J. Scott Wilkie. Intangibles and Location Benefits (Customer Base). BIT, IBFD, 06/07 - 2014. p. 352.

58 Este nuevo “enfoque” de la OCDE también se aprecia en el informe final a la Acción 14 en que hubiera sido esperable una defensa *más encendida* para instaurar el arbitraje como mecanismo generalizado y vinculante para solucionar los conflictos que inevitablemente sobrevendrán en el mundo post-BEPS (y como modo de compensar el ensanchamiento de facultades a las administraciones tributarias).

3. En este contexto entendemos que la nueva definición propuesta debiera servir solo como un mínimo estándar de evaluación y no para asumir la existencia de un abstracto e innominado intangible.

## 6. Siglas y abreviaturas

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIT	Bulletin for International Taxation
B.O.	Boletín Oficial de la República Argentina
CNACAF	Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal
DAT	Dirección de Asesoría Técnica
DGI	Dirección General Impositiva
DR	Decreto Reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias según texto ordenado en 1998 por el Decreto 1344 y sus modificaciones.
GPT	Guías de Precios de Transferencia de la OCDE
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
ILADT	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
INPI	Instituto Nacional de la Propiedad Industrial
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
LIG	Ley de Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628, texto ordenado en 1997 por el Decreto 649/97 y sus modificaciones)
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera, también conocidas por sus siglas en inglés como IFRS
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles. Principios de contabilidad generalmente aceptados y usados por las compañías con sede en Estados Unidos o cotizadas en Wall Street
PBI	Producto Bruto Interno
PET	Periódico Económico Tributario
WP 6	Grupo de Trabajo N° 6 constituido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE

RTT Régimen de Transferencia de Tecnología de Argentina  
TFN Tribunal Fiscal de la Nación

## 7. Bibliografía

- Aditya Panse. Workforce in place: Is it tan intangible to pay for? *International Transfer Pricing Journal*. vol. 21, N° 3. IBFD. (2014).
- Adolfo Atchabaian. Depreciación por obsolescencia: Nota a fallo en los autos: “*Telecomunicaciones Internacionales de Argentina Telintar S.A.*”. *Revista Impuestos*, Buenos Aires. (2009).
- Alberto I. Benchimol Bello. Relatoría por Venezuela, Tema 1: Tributación del desarrollo interno, compra y licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. *Memorias del 6° Encuentro Regional IFA*, Santa Cruz de la Sierra. (2014).
- Ángel Schindel. La interpretación de la ley tributaria y el derecho privado. Acotaciones sobre un reciente caso jurisprudencial. *PET N° 385*, Buenos Aires. (2007).
- Axel Smit. *Mastering the intellectual property life cycle*. 2 ed. PricewaterhouseCoopers, Bélgica. (2009).
- Carlos A.C. Forcada. Relatoría por Argentina, Tema 1: Tributación del desarrollo interno, compra y licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. *Memorias del 6° Encuentro Regional IFA*, Santa Cruz de la Sierra. (2014).
- Carlos A. Villalba. *El derecho de autor en la Argentina*. Ed. La Ley, Buenos Aires. (2009).
- Comisión Europea. Final report from the expert group on intellectual property valuation. [http://ec.europa.eu/research/innovation-union/pdf/Expert\\_Group\\_Report\\_on\\_Intellectual\\_Property\\_Valuation\\_IP\\_web\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/research/innovation-union/pdf/Expert_Group_Report_on_Intellectual_Property_Valuation_IP_web_2.pdf). (2013).
- Darío Rajmilovich. *Manual del Impuesto a las Ganancias*. Ed. La Ley, Buenos Aires. (2011).
- Delia Lipszic. *El derecho de autor en la Argentina*. Ed. La Ley, Buenos Aires. (2009).
- Fernando García. *El tratamiento fiscal de las pérdidas activadas*. *Revista Impuestos*, Buenos Aires. (2000).
- Fernando Lorenzo. Relatoría por México, Tema 1: Tributación del desarrollo interno, compra y licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. *Memorias del 6° Encuentro Regional IFA*, Santa Cruz de la Sierra. (2014).
- Guillermo Cabnellas de las Cuevas. *Régimen jurídico de los conocimientos técnicos*. Ed. Heliasa, Buenos Aires. (2013).
- ILADT. XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Tema 2: Tributación de intangibles, en fiscalidad y globalización. Thomson Reuters, Aranzadi, España. (2012).
- IFA. Kyoto Congress. Transfer pricing and intangibles, *Cahiers de droit international*. vol. 92a. Sdu Fiscales & Financiële Uitgevers, Netherlands. (2007).
- IFA. 6° Encuentro Regional Latinoamericano, Tema 1: Tributación del desarrollo interno, compra y licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. *Memorias*, Santa Cruz de la Sierra. (2014).



- Isabel Verlinden. *Mastering the intellectual property life cycle*. 2 ed. PricewaterhouseCoopers, Bélgica. (2009).
- J. Scott Wilkie. *Intangibles and location benefits (customer base)*. vol. 68), No. 6/7. *Bulletin for International Taxation*. (2014).
- Kim Tea Heun. *Transfer pricing - Art and not science*. OECD BEPS Action #8 - Thoughts on the guidance on transfer pricing aspect of intangibles. <http://transferpricing-danielthk.blogspot.kr/2015/01/oecd-beps-action-8-thoughts-on-guidance.html>. (2015).
- Martín Bensadon. *Derecho de patentes*. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires. (2012).
- OCDE. *Ctr. for tax policy and admin. Transfer pricing and intangibles: Scope of the OECD project*. (2011).
- OCDE. *Base erosion and profit shifting project guidance on transfer pricing aspects of intangibles. Action 8*. (2014).
- OCDE. *Public discussion draft BEPS Action 8: Hard to value intangibles*. (2015).
- Pedro Breuer Moreno. *Tratado de patentes de invención*. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires. (1957).

