



**Universidad de Buenos Aires (UBA)**

---

**From the Selected Works of Nicolas Malumian**

---

2005

# Retenciones por pagos al exterior por uso de software de personas jurídicas

Nicolas Malumian, *Universidad de Buenos Aires (UBA)*



Available at: <https://works.bepress.com/nicolas-malumian/28/>

Título: Retenciones por pagos al exterior a personas jurídicas por uso de software

Autores: Malumián, Nicolás - Palavecino, Federico M.

Publicado en: LA LEY 03/01/2006, 03/01/2006, 1 - LA LEY2006-A, 394

Cita Online: AR/DOC/3339/2005

Sumario: SUMARIO: I. Modalidades contractuales. - II. La discusión previa al fallo. - III. Comentario final.

Con la sentencia en la causa "Picapau S.R.L. s/apelación" de fecha 20 de septiembre de 2005 que comentamos, la Corte Suprema puso fin a la discusión en torno a qué alícuota de retención del Impuesto a las Ganancias corresponde aplicar a los pagos por licencias de uso de programas de computación (software) [\(1\)](#) efectuados a personas jurídicas residentes en el exterior.

Para comprender la relevancia de esta decisión de la Corte, largamente aguardada por quienes tienen que tomar decisiones en materia fiscal por cuanto la práctica indica que esta modalidad concentra la mayoría de los pagos al exterior por software, en esta nota haremos un repaso de las diferentes posturas en la discusión doctrinaria y jurisprudencial previa al fallo en relación con el tratamiento frente al Impuesto a las Ganancias y reseñaremos varios elementos necesarios para evaluar su importancia e interpretarlo correctamente.

#### I. Modalidades contractuales

Cabe comenzar por aclarar que existen dos formas principales por las cuales se puede hacer uso de un programa de computación: la adquisición o el pago por una licencia de uso.

La compraventa de ejemplares es un supuesto muy común de comercialización de software enlatado que se verifica en los casos en que se transfiere la propiedad de soportes físicos conteniendo una copia del programa, acompañados o no de manuales de uso, a cambio del pago de un precio determinado. El adquirente tiene derecho a instalar el programa en un equipo y a utilizarlo por tiempo indeterminado (a perpetuidad) sin perjuicio que pueda tornarse inútil por obsolescencia, pero no a realizar copias del aquél -más allá de la copia de salvaguardia autorizada por el art. 9º, ley 11.723 (Adla, 1920-1940, 443)- o a instalarlo en más de un equipo por ejemplar adquirido.

En estos casos es importante prestar la debida atención a los términos del contrato entre adquirente y proveedor, generalmente predispuesto por el proveedor en base a modelos redactados bajo legislaciones distintas a la nacional y denominado licencia de uso. En tanto el contrato importe la transferencia de una cosa mueble (el soporte físico conteniendo la obra intelectual) a cambio de un precio y resulte aplicable la legislación argentina, deberá determinarse la naturaleza del contrato con independencia de su título. En esta línea, si la esencia del contrato importa la obligación de transferir la propiedad de una cosa -el ejemplar- a cambio de un precio, estaremos en presencia de una compraventa (art. 1323, Cód. Civil).

Sin perjuicio de la protección conferida por la ley 11.723 y modificatorias a la obra intelectual, el propietario del ejemplar tendrá sobre éste ciertos derechos que habitualmente son negados por los términos contractuales, tales como la posibilidad de enajenarlo (art. 1364, Cód. Civil). Ello no implica desprotección alguna para el titular de la obra, que ya habrá agotado su derecho sobre el ejemplar vendido, al igual que ocurre con la venta de un libro o una película para uso hogareño (que contiene una copia de la obra intelectual) o una caja de medicamentos o un automóvil (en cuya fabricación generalmente se utilizan bienes o procesos patentados), los que claramente pueden ser enajenados por su dueño a terceros.

Por otra parte, la licencia de uso, receptada expresamente por el art. 55 bis de la ley 11.723 como una forma de explotación de la propiedad intelectual sobre los programas de computación, se distingue de la venta de ejemplar por la limitación de los derechos conferidos al adquirente de la licencia, siendo el más habitual de ellos -en nuestra experiencia- la limitación temporal de su utilización, lo que guarda cierto paralelismo con la locación de cosa (art. 1493 y sigtes., Cód. Civil). En este caso, es usual que el licenciatario realice renovaciones periódicas de la licencia para mantener su derecho a continuar utilizando el software, con los consiguientes pagos vinculados a cada renovación.

Este caso no debe ser confundido con eventuales pagos periódicos que el adquirente de un ejemplar efectúe a la persona explotadora de los derechos intelectuales a cambio de la actualización y soporte. Los pagos por actualización implican el derecho a recibir una copia de eventuales versiones actualizadas del ejemplar ya adquirido si (y cuando) fueran lanzadas al mercado, lo que podría calificar como venta aleatoria de cosa futura incierta (art. 1332, Cód. Civil). Descartamos que pueda existir aquí locación de obra, ya que la eventual nueva versión del programa no habrá sido realizada por encargo del adquirente. Por su parte, los pagos por soporte, cualquiera sea el medio empleado para brindar el servicio: telefónico, en línea, etc., retribuyen el servicio del explotador de mantener recursos disponibles para resolver dudas del adquirente respecto a la instalación o utilización del software.

## II. La discusión previa al fallo

En lo referente al tratamiento fiscal a dispensar a los pagos al exterior por licencias de uso de software en el país, la discusión giró en torno a si resultaba aplicable la presunción de renta del inc. b) o del inc. h) del art. 93 de la ley del Impuesto a las ganancias.

Recordemos que el inciso b) del art. 93 presume como ganancia neta de fuente argentina el 35% de las sumas pagadas a beneficiarios del exterior por la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional de Derecho de Autor, y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del art. 20 y se cumplan los requisitos previstos en el mismo. En tal sentido, el sujeto pagador debe retener e ingresar con carácter de pago único y definitivo el 35% de tales beneficios (lo que conlleva una alícuota efectiva del 12,25%).

El citado inc. 20 exime del tributo "... hasta la suma de \$10.000 (diez mil pesos) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no es aplicable para beneficiarios del exterior ...".

Por lo tanto, para que los pagos realizados al exterior se encuentren sujetos a una retención del 12,25% (más grossing up de corresponder) deben cumplirse los siguientes requisitos:

1. Que el software esté registrado en la Dirección Nacional de Derecho de Autor.
2. Que los beneficios no deriven de obras realizadas por encargo o reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.
3. Que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes.

El punto crucial del tema se planteaba por las distintas opiniones y antecedentes administrativos y judiciales respecto de si se cumplía o no el requisito del punto 3 precedente cuando el titular del derecho sobre el software fuera una persona jurídica. En tal sentido cabe destacar los siguientes antecedentes (sin pretensión de ser exhaustivos):

Dictamen 142/94

Se consultó al Fisco sobre el tratamiento que corresponde asignar en el impuesto a las ganancias a los pagos que se efectúa a una empresa radicada en el exterior, en concepto de explotación de un software básico que se encuentra inscripto en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y de otras prestaciones de servicios relacionadas con la misma, convenidas en el contrato suscripto entre las partes.

El Fisco adujo que tratándose de una creación de sus dependientes, la sociedad del exterior no puede asumir -aun cuando haya adquirido la titularidad de la obra- el carácter de "autor intelectual" o "derechohabiente", no cumplimentando en consecuencia los requisitos que exige a tal fin el art. 93, inc. b), de la ley del impuesto debiendo encuadrarse en el inc. h) del art. 93 correspondiendo una retención del 31,5% de cada pago.

F. Marrone S.R.L. s/recurso de apelación - IVA, del Tribunal Fiscal de la Nación (27/03/95)

El Tribunal Fiscal, al analizar el tratamiento ante el IVA de la importación de software confeccionado en serie o standard que no reconocen su origen en encargos de usuarios sino que en el mercado ya se encuentran preparados para su uso, aun en los casos en que deban efectuarse adaptaciones para su mejor aprovechamiento, consideró que se los debe tratar impositivamente, frente al IVA, como la "venta de un bien mueble".

Dictamen 97/95

En materia de IVA, en este dictamen el Fisco adhirió al criterio sustentado por el Tribunal Fiscal con relación al software standard o "enlatado" sosteniendo que cuando se comercializan programas de este tipo nos encontramos en presencia de "cosas muebles" cuya transferencia está alcanzada por el impuesto al valor agregado. A mayor abundamiento establece que "... este temperamento resulta extensivo a las importaciones que posean la naturaleza apuntada, por lo que al igual que en el mercado interno constituyen cosas muebles que deben ajustarse al tributo que nos ocupa".

Picapau S.R.L. c. D.G.I., del Tribunal Fiscal de la Nación (19/04/98)

En esta primera instancia del fallo que comentamos el Tribunal Fiscal consideró que "autor" sólo es la persona física en quien nace el derecho mientras que "derechohabientes" son aquellas personas físicas o

jurídicas que lo han recibido por transmisión mortis causae o en virtud de un contrato de cesión. En tal sentido, el Tribunal sostiene que el hecho que el autor del derecho intelectual sea una persona jurídica no es impedimento para considerar que no se cumplen los requisitos establecidos por el inciso b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias.

Modificación de la normativa de derecho de autor (11/11/98)

La ley 25.036 (B.O. 11/11/98) (Adla, LVIII-E, 5040) efectuó modificaciones a la ley 11.723 incorporando, entre otros, a los programas de computación fuente y objeto y las compilaciones de datos o de otros materiales a la enumeración de obras científicas, literarias y artísticas contenidas en el artículo 1° de la ley de propiedad intelectual.

Con la reforma introducida se ha explicitado que los programas de computación constituyen obras científicas, literarias y artísticas protegidas por la legislación nacional y los tratados internacionales de derechos de autor, lo que generó cierta incertidumbre en torno a la futura postura del fisco que cierta doctrina entendió que debería revertir el criterio expresado en el dictamen 142/94 arriba citado.

Picapau S.R.L. c. D.G.I., de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, (29/09/2000)

En respuesta al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, en la segunda instancia del fallo que se comenta la sala VI manifestó que no corresponde aplicar la alícuota de retención del 12,25% del inc. b) del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias, pues una persona jurídica no puede ser considerada "autor o derechohabiente", debiendo presumirse entonces que el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancia de fuente argentina conforme al inciso h) del art. 93 de la ley (alícuota del 31,5%).

El Tribunal concluyó que "la exención establecida por el art. 20 inc. j) de la ley del impuesto a las ganancias, está dirigida a promover la creatividad intelectual y a asegurar a los creadores y a sus herederos que la retribución que se obtenga por su obra esté exenta del pago del tributo, quedando fuera de su alcance tantos los beneficios que se obtengan los propios autores si la creación obedece a un encargo previo, o a una locación de servicios, o de obra, como aquellos supuestos en que el impuesto no recaiga directamente sobre el autor o sus herederos, sino que derive de un contrato (ya sea de cesión o de venta, en sus diversas formas) celebrado con anterioridad. Por lo tanto, en el caso que se comenta, al no recaer el impuesto directamente sobre el autor o sus derechohabientes la Cámara sostuvo que el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancia de fuente argentina.

Application Software S.A. s/apelación - Impuesto a las Ganancias, del Tribunal Fiscal de la Nación, (20/09/2001)

Una empresa de comercialización de licencias de software celebró un contrato con una compañía extranjera por el cual esta última le otorgaba una licencia exclusiva para el uso de un software del cual era titular. Al realizar los pagos a la empresa extranjera por los beneficios de la explotación en el país de los derechos de autor, la apelante consideró aplicable el inciso b) del art. 93 de la ley de impuesto a las ganancias, por lo que practicó la retención del 12,25%. La D.G.I. impugnó dicho proceder sobre la base de lo expuesto en el Dictamen 142/94. El Tribunal Fiscal revocó la determinación de oficio practicada por el Fisco. Al respecto, el citado Tribunal concluyó que el software en cuestión constituye una "obra compleja" y colectiva, cuya titularidad originaria o autoría corresponde a la empresa del exterior, persona jurídica que organizó los aspectos funcionales y tecnológicos para su desarrollo, por lo que corresponde considerar cumplida la condición establecida por la primera parte del inciso j) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias. Por tanto, se encuentran reunidos los recaudos exigidos por el art. 93, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias, revocándose la determinación del organismo fiscal que pretendía una retención del 31,5%.

Dictamen 68/2002

Se planteó la disyuntiva respecto al criterio técnico sustentado en un proceso de determinación de oficio pendiente de resolución en el que la actividad principal del contribuyente consistía en la prestación de servicios de elaboración de datos y computación, con la explotación de los productos informáticos -software- provistos por empresas ubicadas en Estados Unidos, en su carácter de representante exclusivo en la República Argentina. En tal contexto, el contribuyente efectuaba las retenciones en el impuesto a las ganancias, por los pagos realizados a los beneficiarios de la renta, aplicando la tasa del impuesto sobre el monto imponible de la ganancia presunta, previsto por el inc. b) del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias (12,25% de retención por pagos por derechos de autor).

El Fisco -basándose en el criterio sostenido por el Dictamen 142/94 y por la Cámara en la causa Picapau S.R.L.- sostuvo que la modificación, introducida en el texto de la ley 11.723 de propiedad intelectual, por su par

ley 25.036, por la cual se incorpora a las personas jurídicas como titulares de derechos de autor, no significa que éstas puedan ser consideradas como autoras de las obras, por lo que resultará aplicable la presunción de ganancia neta prevista en el inc. h) del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias (31,5%), respecto a los pagos que se les efectúen como beneficiarios del exterior.

De este modo, sostiene que la presunción de ganancia neta prevista en el inc. b) del art. 93 de la ley del gravamen resulta aplicable únicamente en aquellos casos en que se efectúen pagos al exterior al autor de la obra o su derechohabiente, calidad que no puede revestir la persona jurídica titular de los derechos de explotación de un programa de computación.

Picapau S.R.L. c. D.G.I., de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Finalmente, en el fallo bajo comentario, la Corte se inclinó -en su mayoría declarando inadmisibile el recurso y en su minoría receptando el dictamen del Procurador General- por descartar el tratamiento fiscal previsto para la explotación en el país de derechos de autor por personas jurídicas residentes en el exterior (art. 93, inc. b, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con una alícuota efectiva de 12,25%) y considerar aplicable el tratamiento genérico previsto por el art. 93, inc. h, que actualmente establece una alícuota efectiva del 31,5%.

Por supuesto, ello deja a salvo aquellos casos donde el receptor del pago sea una persona física que califique como autor o derechohabiente del autor del programa de computación, o cuando corresponda la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición que establezca un límite a la alícuota de retención aplicable.

### III. Comentario final

En síntesis, si bien lo hizo de una forma elíptica, puede entenderse que la Corte ha cerrado la posibilidad de considerar que los pagos por licencias de uso a personas jurídicas del exterior se sujeten a la retención efectiva del 12,25%, correspondiendo -en ausencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición- aplicar la retención efectiva del 31,5%.

### Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723)

(1) El Tribunal Fiscal Nacional entendió por "Software" "al conjunto de programas, rutinas, procedimientos, normas y documentación suministrados para la operación y funcionamiento de un ordenador o de un sistema de computación y considerando en un sentido más lato, que el 'software' es la herramienta insertada dentro del ordenador, de la que se vale el operador para obtener el resultado esperado de un procesamiento de datos" Conforme sentencia de la causa N° 13.995-I "F. Marrone S.R.L. s/recurso de apelación IVA", resuelta el 27/3/95, y citada en sentencia de la misma sala "in re" "Aerolíneas Argentinas S.A." del 12/05/2004 como doctrina de la sala.

## Información Relacionada

Voces:

RECURSO EXTRAORDINARIO ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ BENEFICIARIO DEL EXTERIOR  
~ EXENCION TRIBUTARIA ~ DERECHOS DE AUTOR ~ CAUSAHABIENTE ~ SUJETO PASIVO DE LA  
RELACION TRIBUTARIA ~ SOFTWARE

Fallo comentado: [Corte Suprema de Justicia de la Nación \(CS\) ~ 2005/09/20 ~ Picapau S.R.L. c. Dirección Gral. Impositiva](#)