Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128080753-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-70366307- -APN-SGAI#TFN (y acum.); QUIROGA JUAN MANUEL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente EX 2024-70366307- -APN-SGAI#TFN caratulado: “QUIROGA JUAN MANUEL s/ RECURSO DE REPETICIÓN” y su acum. EX-2024-112919729- -APN-SGAI#TFN caratulado OILLATAGUERRE, LEONARDO RUBEN S/ RECURSO DE REPETICIÓN;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, a través del IF-2021-117807588-APN-DTD#JGM, el Sr. Juan Manuel Quiroga interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición contra la Resolución N° 125/2024 (DV R1II) de fecha 18 de junio de 2024, dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos N° 1, Centro II, de la Dirección General Impositiva, por la cual se resolvió rechazar la acción de repetición de la suma de $1.759.605,24.-, en concepto de Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2023.

Por otra parte, mediante el IF-2024-112919628-APN-DTD#JGM, el Sr. Leonardo Rubén Oillataguerre interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición contra la Resolución 174/2024 (DV R1II) de fecha 27/09/2024, dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos N° 1, Centro II, de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la cual se resolvió rechazar la acción de repetición de la suma de $1.759.605,24.-, en concepto de Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2023.

A fin de un mejor orden de exposición los agravios, se procederá a desarrollarlos en forma conjunta ya que son iguales en ambos expedientes.

En primer lugar, los actores explican que son analistas en sistemas y que trabajan como empleados en relación de dependencia en System Web S.R.L. Agregan que se dedican a implementar los sistemas contratados y a brindar soporte técnico a distintas aplicaciones para entidades estatales y empresas privadas.

Esgrimen que, en paralelo a sus trabajos y de forma personal, comenzaron a desarrollar, un nuevo software

referido a las billeteras virtuales, el cual, una vez finalizado, no llegó a utilizarse o explotarse, dado que recibieron una oferta de parte de Open Pass S.A. (OPSA), jugador de la industria de billeteras virtuales y negocios *fintech*, para la cesión total de los derechos emergentes del software creado con renuncia para explotarlo, habilitarlo y/o utilizarlo, en todos sus efectos. Manifiestan que dicha operación se concretó el 20/08/2020.

Alegan que el software fue cedido por el monto de USD 1.166.667, con posibilidad de aumentar su precio en hasta USD 1.000.000, en el caso de darse ciertas circunstancias definidas en la cláusula 11.1 del contrato. Seguidamente, informan que aceptaron la carta oferta remitida por OPSA, en la cual se dispone el pago de USD 1.000.000 en concepto de mayor precio por la venta, pactado en tres etapas.

Señalan que se realizó el primer pago el 24/08/2023 y que con dicho pago OPSA efectuó en forma ilegítima una retención en el Impuesto a las Ganancias, por un monto de $1.759.605,24 a cada uno de ellos, al considerar que el precio recibido por la cesión implicaba una ganancia gravada.

Aducen que la retención es indebida, motivo por el cual promovieron acción de repetición, para que la AFIP les devuelva dicho importe improcedentemente retenido, ya que afirman que la cesión de derechos del software "Plataforma Open Pass" no reunía los requisitos para ser considerado ganancia, en los términos del art. 2 inc. 1) de la ley del Impuesto a las Ganancias, en conformidad con la teoría de la fuente.

Relatan que el Organismo fiscal incurre en una equivocación al entender que la cesión de derechos de propiedad sobre el software encuadra en el art. 48 inc. h) de la ley del impuesto, en razón de que no se contempla dicho tipo de cesión, debido a que la norma hace mención a la venta de patentes de invención, lo que no guarda relación con la venta de software; por ende, no es aplicable. Agrega que, además, se debe considerar la calidad del sujeto pasivo que origina dichas ganancias, y en el caso al tratarse de una persona humana deben reunirse los requisitos de habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente.

Sostienen que: *"… resultó imposible mantener y conservar la plataforma de software que fue cedida y transferida por completo en el marco de la cesión, por añadidura, mucho menos puede generar la obligación de pago del IG el cobro de un mayor precio que es una derivación propia del mismo contrato de cesión de derechos oportunamente celebrado. Por ello, la presente acción de repetición debe prosperar"*.

En apoyo a su postura, resaltan que el Ente fiscal ya se expidió a favor de su posición en situaciones análogas al presente caso. En los dictámenes (DALIRSS) 53/2006, (DAT) 7/2007, (DI ATEC) 45/2005 y (DAT) 63/2009. Citan asimismo la sentencia relativa al caso "Yparraguirre, Juan y otro c/DGI" de fecha 11/11/2014.

Repiten que son empleados en relación de dependencia, que cedieron de manera no habitual un software a una sociedad y que ya no cuentan en su patrimonio con la plataforma de software, por lo que se extinguió la fuente productora de la renta. En esa idea, entienden que la retención realizada sobre el mayor precio que están reclamando, no cumple con los requisitos de habitualidad y permanencia de la fuente. Sumado a que se trató de una fuente que nunca se llegó a "habilitar" ni aplicar o explotar comercialmente.

Alegan que pretender gravar en el Impuesto a las Ganancias los pagos que le efectuaron por el mayor precio de la cesión de derechos de un software en virtud del artículo 48 inciso h) de la ley del gravamen carece de todo asidero jurídico y configura una violación al principio de reserva de ley, en tanto se aplican – por vía de analogía – los efectos jurídicos de una norma a una situación fáctica no contemplada en ella, creando un hecho imponible y contradiciendo el régimen general de la teoría de la fuente, dispuesto por el artículo 2, inciso 1) de la LIG.

Advierten que la mención de "similares" contenida en el referido inciso h) del artículo 48, no implica que

comprenda cualquier tipo de bien o acto jurídico, de lo contrario todas las cesiones o ventas de derechos o bienes caerían bajo el precepto de dicha norma, cuando la intención del legislador fue otra, al abarcar en la norma a aquellos casos donde el que vende es un comerciante y esa venta es consecuencia directa de su comercio, mientras que en este caso, se trató de un hecho aislado y aleatorio, lo que demuestra que el encuadre en el inciso aplicado respondió a la voluntad recaudatoria del ente fiscal.

Explican que el software no es equiparable a una llave, marca, patente de inversión o regalía, ya que responden a otra naturaleza jurídica y a otras normas que no resultan equiparables.

En consecuencia, los actores peticionan que se haga lugar al reclamo de repetición intentado, reintegrando los importes indebidamente retenidos con más sus intereses correspondientes, aplicando la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina o lo que se determina al momento de la efectiva devolución. Cita jurisprudencia en apoyo a su postura, ofrece prueba informativa y hace reserva del caso federal.

II.- Que a través de los IF-2024-105228807-APN-DTD#JGM e IF-2024-139405396-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional, contestando el traslado de los recursos, niega los hechos alegados, expone los fundamentos de hecho y de derecho que fundan su posición. Acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechacen las pretensiones de las partes, con costas.

III.- Que, bajo el INLEG-2025-72083203-APN-VOCVI#TFN luce la sentencia de acumulación, en la cual se resolvió acumular el EX-2024-112919729- -APN-SGAI#TFN caratulado: “OILLATAGUERRE LEONARDO RUBEN” a los presentes actuados.

IV.- Que, seguidamente en la PV-2025-84907279-APN-VOCVI#TFN se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la informativa ofrecida. En IF-2025-90905475-APN-SGAI#TFN e IF-2025-90903471-APN-SGAI#TFN lucen las contestaciones de los oficios diligenciados a la Cámara de la Industria Argentina del Software y a System Web.

Bajo la PV-2025-112107080-APN-VOCVI#TFN se clausura el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”.

En los IF-2025-119758767-APN-DTD#JGM e IF-2025-118428150-APN-DTD#JGM obran los alegatos efectuados por las partes.

Finalmente, en el IF-2025-125364186-APN-VOCVI#TFN se disponen los autos para el dictado de sentencia.

V.- Que por intermedio del IF-2024-108217187-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional comunica un hecho nuevo, informando que en la causa “QUIROGA JUAN MANUEL s/ Denegatoria de repetición”, EX 2021-117807662-APN-SGAI#TFN, en trámite por ante la Sala "D", Vocalía de la 12º Nominación, con fecha 19 de septiembre de 2024 se dictó sentencia confirmando la resolución apelada allí. Es dable indicar que en dicho expediente se discutía una situación similar a la de las presentes actuaciones, referida al mismo contrato por el período fiscal 2020. Allí, los aquí actores solicitaron la repetición de las retenciones que se les practicaron, correspondiente a la primera cuota pactada por la cesión definitiva de derechos patrimoniales y de explotación sobre la plataforma de software denominada “Open Pass”, registrada ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor.

Asimismo, el representante fiscal manifiesta que con fecha 21/08/2025 dicha sentencia fue confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal – Sala IV (vide decisorios agregados en los IF-2024-110484687-APN-DTD#JGM e IF-2025-92074235-APN-DTD#JGM).

VI.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

Conforme surge de las actuaciones, las mismas tienen su origen en las presentaciones digitales efectuadas con fecha 10/10/2023 por los contribuyentes Juan Manuel Quiroga y Leonardo Rubén Oilataguerre, a través de las cuales cada uno peticionaban la restitución de la suma retenida de $1.759.605,24, con más sus intereses resarcitorios hasta la fecha de su efectivo reintegro. Dicho monto les fue retenido con cargo al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2023, por la firma OPSA.

Considerando que se acordó que los "autores del derecho", podrían acceder a una comisión igual al 10% de la venta en concepto de "*Succes Fee*", con fecha 22/08/2023 se ejecutó dicha cláusula, lo que permitió a los recurrentes lograr un incremento de las ganancias obtenidas, conforme las sumas que se detallan a continuación:

- US$ 482.037, a pagarse dentro los cinco días hábiles bancarios posteriores a la firma del Contrato;

- US$ 300.000 a pagarse dentro los quince días hábiles bancarios posteriores a la Segunda Cuota de Integración; esto es, el 24/04/2024.

- US$ 217.963 a pagarse dentro los quince días hábiles bancarios posteriores a la Tercera Cuota de Integración; esto es, el 24/05/2024.

Con respecto al pago de la primera cuota, con fecha 24/08/2023, OPSA retuvo a cada una de los cedentes la suma de $1.759.605,24.-, en concepto de Impuesto a las Ganancias, Régimen "Transferencias de Llaves, Marcas, Patentes Regalías, Concesiones y Similares – Certificados Sicore Nros. 0000-2023-000628 y 0000-2023-000629.

Así las cosas, el Organismo Fiscal entendió que las retenciones practicadas fueron efectuadas con sustento en el artículo 48, inciso h de la ley del gravamen que determina que son ganancias de segunda categoría *"Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones"*.

Asimismo, también consideró que era de aplicación la Resolución General (AFIP) N° 830/2000, ya que dicha norma en su ANEXO II – inciso g) establece que se encuentran sujetos a retención las *"transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesión y similares"*

Por las consideraciones expuestas, el Organismo Fiscal concluyó que el agente de retención interviniente actuó de conformidad con las normas que regulan la cuestión bajo análisis y por tal motivo, rechazó la solicitud de devolución peticionada por las partes.

VII.- Que en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros.).

VIII.- Que, seguidamente, corresponde resolver si procede o no la repetición ensayada por los recurrentes, cada uno por la suma de $1.759.605,24.- con más los respectivos intereses resarcitorios, en concepto del Impuesto a las Ganancias, en virtud de considerar que no se les debería haber practicado retención alguna al momento de

percibir la suma de $ 88.092.261,75, que fuera abonada por la firma Open Pass S.A.U., a efectos de cancelar la primera cuota del monto que le corresponde, por haberse configurado el incremento del precio de venta acordado primitivamente, mediante la ejecución de la cláusula contractual, denominada *"success fee"*, aumentándose de esta manera el valor de transferencia de la cesión de los derechos de titularidad, propiedad y explotación de software acordada en U$D 1.000.000.

A continuación, es dable indicar que la cláusula 11.1 Success Fee detalla que: *"OP y el Fiador, en su carácter de accionista controlante de OP, otorgan a los cedentes el derecho (el "Derecho de Success Fee") de percibir una suma igual al diez por ciento (10%) del valor bruto de venta (el "Monto Máximo por Transacción"), con tope total de Dólares un millón (USD 1.000.000) (el "Tope"), sobre cualquier transacción por hasta el Monto Máximo por Transacción que importe la transferencia de titularidad de toda o parte de la participación accionaria en OP a terceros, incluyendo todo tipo de operación que, sin ser una venta de acciones, implique la negociación del paquete accionario de OP…"* (vide documental acompañada bajo el RE-2024-70362340-APN-SGAI#TFN).

Se trataría de un pago adicional o un incremento en el precio de venta original, el cual se pacta para ser abonado únicamente si se cumple una condición o evento futuro y exitoso predefinido en el contrato. En este caso OPSA informó que Telecom Argentina S.A. se convirtió indirectamente en accionista con un porcentaje del 50% del capital social y votos de OPSA, por lo que se perfeccionaron los hechos condicionantes del pago del mayor valor pactado.

Sentado ello, cabe señalar que el art. 81 de la Ley 11.683 dispone en su parte pertinente que *"Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia"*.

En cuanto al marco normativo aplicable, corresponde indicar que el art. 2 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que "*A los efectos de esta ley son ganancias, **sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría** y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación*" (el resaltado es propio).

Asimismo, el art. 48 inciso h) de la LIG (dentro del Capítulo II GANANCIAS DE LA SEGUNDA CATEGORÍA - RENTA DE CAPITALES) establece que "*En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 53 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría: … h) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y **similares**, **aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones***" (el resaltado es propio).

Cabe indicar que, según del contrato aportado (Objeto, Clausula 2.1), "…*los cedentes ceden total y definitivamente a favor de OP **los derechos intelectuales y la totalidad de los derechos de explotación económica sobre la plataforma**, y OP adquiere y recibe tales derechos intelectuales y la totalidad de los derechos de explotación económica sobre la plataforma, libre de todo Gravamen"* (el resaltado es propio).

Conforme el marco normativo y los hechos bajo análisis, corresponde anticipar que le asiste razón al Fisco

Nacional, en el sentido de que se trata de rentas alcanzadas por el impuesto.

El mencionado art. 2 expone que son ganancias para personas humanas las indicadas en el inciso 1) (periodicidad, permanencia y habilitación de fuente); no obstante, la propia norma deja en claro que ello es así, sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría. En tal sentido, el inciso h) del art. 48 (rentas de segunda categoría) expresamente establece que no es requisito que las operaciones que generen los ingresos mencionados, se realicen de manera habitual.

Por otro lado, según surge del propio contrato las rentas se originan por la cesión de derechos intelectuales y de explotación económica, los cuales resultan similares a los derechos abarcados por el mencionado inciso h). El texto de la normativa legal permite considerar otros casos que presentan características similares a las que están detalladas explícitamente allí, proporcionando una serie de bienes inmateriales y regalías, sin que ello vulnere el principio de legalidad o reserva legal.

Al respecto, cabe indicar que lo concluido previamente va en el mismo sentido que ha entendido la Alzada -Sala IV- en la causa caratulada “Quiroga, Juan Manuel C/ Dirección General Impositiva S/ recurso directo de organismo externo”. (CAF 1465/2025), cuando trató el caso de estas personas respecto del primer pago efectuado por la cesión de los derechos, en el marco del mismo contrato.

En tal decisorio, se entendió que la cesión de los derechos bajo análisis se encontraba efectivamente gravada, conforme el art. 48 inc. h) de la ley del impuesto.

También surge de dicho fallo que, aun cuando el citado inciso h) expresamente establece una excepción, la habitualidad podría configurarse, atento a que no puede dejarse de lado que hay una conexión entre el desarrollo del software que fue cedido y la actividad desempañada por parte de los actores como analistas de sistemas y socios gerentes en la empresa System Web SRL.

Con respecto, al argumento de los recurrentes en relación a los dictámenes del Fisco nacional (venta de inmueble destinado a locación, venta de caballos de pura sangre, transmisión de dominio de un inmueble inexplotado) y a la jurisprudencia de la Corte Suprema (servidumbres petroleras), todos ellos tratan de situaciones de hecho diferentes a la aquí ventilada.

Por otro lado, en cuanto la prueba informativa producida, a partir del oficio dirigido a System Web SRL, quedó demostrado que los actores trabajaron en la misma como empleados en relación de dependencia e informaron las retenciones practicadas, circunstancia que no podría hacer variar la conclusión acerca de la gravabilidad del acto jurídico celebrado por los actores.

Con relación al oficio diligenciado a la Cámara de la Industria Argentina del Software, corresponde destacar que la misma informa que el software no se encuentra regulado en forma directa por los regímenes de derechos de llave ni de patentes de invención, ni de marcas, aunque puede relacionarse con marcas y regalías, según los contratos y registros, como así también informan que la naturaleza jurídica del software es ser una obra protegida por el derecho de autor que regula la ley 11.723. Dicha información en nada cambia el encuadre tributario que corresponde a los ingresos de los recurrentes por la cesión de los derechos bajo análisis.

En definitiva, las pruebas producidas ante este Tribunal Fiscal no logran derribar el criterio fiscal y en todo caso aportan información sobre cuestiones no discutidas entre las partes.

En consecuencia, las retenciones aplicadas por el agente interviniente fueron realizadas con arreglo a las normas

aplicables, por lo que no corresponde hacer lugar a las repeticiones intentadas, con costas a la vencida.

POR ELLO, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.11.18 10:39:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.18 10:53:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.11.18 11:18:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.18 11:19:34 -03:00