CAF 1465/2025/CA1 QUIROGA JUAN MANUEL (TF 117807662-I) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó, con costas,** la resolución del Fisco que había rechazado el pedido de repetición formulado por la actora a fin de que se le restituyera la retención practicada sobre los ingresos derivados de la cesión de derechos sobre el software.

Para así resolver en primer lugar el referido tribunal advirtió que el software transferido, cuyo tratamiento fiscal correspondía definir en autos, había sido directamente registrado bajo el nombre “Plataforma Open Pass”, lo que ponía en duda los dichos del actor al manifestar que había sido diseñado supuestamente para ser explotado por él, sin tener en una instancia inicial intenciones de cederlo, lo que imponía la necesidad de indagar sobre los hechos que rodeaban al caso.

Ello se enunciaba atento que el tema sería analizado a partir de las amplias facultades con las que cuenta dicho órgano para arribar a la verdad material de los hechos y resolver con independencia de lo alegado por las partes, respetándose el principio de *non reformatio in peius.*

Remarcó también que conforme surgía del recurso interpuesto, el Sr. Quiroga se presentó como analista en sistemas egresado de la Universidad Tecnológica Nacional e informó que se desempeñaba como empleado en relación de dependencia de System Web SRL, lo que fue corroborado mediante la prueba informativa dirigida a dicha empresa, la que manifestó que aquél era empleado en relación de dependencia desde el 1º de julio de 2014 e informó las retenciones practicadas por tal motivo en el Impuesto a las Ganancias.

Destacó también que el actor había dicho que revestía la calidad de accionista y socio gerente de dicha sociedad y había acompañado copia de los últimos recibos de sueldo, señalando que su función como jefe de departamento en dicha empresa era implementar los sistemas contratados y dar soporte técnico a diferentes aplicaciones para entidades estatales y del ámbito privado.

Esas declaraciones permitían apreciar el desarrollo de una actividad profesional habitual en relación de dependencia, sin perjuicio de su función como empleado, accionista y socio gerente, lo que conllevaba a una primera idea de acercamiento, confusión y/o cercanía entre las actividades desarrolladas y la toma de decisiones.

A lo expuesto agregó que, según lo informado por el propio actor, en forma paralela a su trabajo y de forma estrictamente personal, junto a su compañero comenzaron a desarrollar un nuevo software apuntando al negocio de billeteras virtuales. La idea de ambos era formar una sociedad mediante la cual poder explotar comercialmente ese software, ofreciendo el servicio de billeteras virtuales y sus derivados a diversas empresas. Sin embargo, explicó que una vez terminado el producto nunca llegaron a utilizarlo ni explotarlo, porque recibieron una oferta por parte de Open Pass SA. De lo ello se infería que la intención inicial manifestada por el Sr. Quiroga y su destino final apuntaban al desarrollo de un negocio con fines netamente comerciales.

Con la cesión total de derechos emergentes del software creado y la consecuente renuncia a la posibilidad de explotarlo, habilitarlo y/o utilizarlo, el 20 de agosto de 2020 se firmó el contrato de cesión y se registró ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor bajo el nombre Plataforma Open Pass, dejando en claro que dicho software sería utilizado y habilitado efectivamente por Open Pass SA.

De modo que, así se observaba que se trataba de un trabajo técnico-profesional que fue aplicado a una empresa usuaria, quien explotaría el software diseñado, similar a un trabajo por encargo, que bien pudo haber sido hecho a la empresa empleadora o a los propios autores, mientras que la registración sólo tuvo un efecto jurídico ajeno a la operación económica.

Destacó al respecto que la calidad del desarrollo de encontrarse protegido por la ley 11.723 no le cambiaba la naturaleza de la labor. Señaló también que el art. 48, inc. h, era una disposición enunciativa y extensiva que abarcaba los derechos inmateriales similares a los enumerados expresamente. Argumentó que el término “similares” no limitaba la aplicación a las categorías de los bienes mencionados, sino que permitía incluir bienes inmateriales diversos como el software, en tanto pudiesen generar ingresos de manera eventual o permanente. Destacó que esta interpretación extensiva era válida y no incurría en una analogía, ya que el legislador había empleado expresamente la fórmula abierta “y similares” para alcanzar una variedad de bienes inmateriales. Citó jurisprudencia y remarcó la aplicación extensiva del art. 48, inc. h.

2º) Que, contra dicho decisorio **apeló el actor y expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria.**

Sostiene que resulta errónea la aplicación del inciso h, del art. 48 de la LIG al caso bajo análisis, pues dicho inciso h, estuvo pensado para aquellas situaciones en las cuales el cedente desarrolla una actividad y su marca o llave o similar resulta inherente a esa actividad, de forma tal que tiene un impacto directo en la venta de la mercadería de su negocio. Es decir que el art. 48 inc. h, de la LIG se aplica para aquellos bienes inmateriales que otorgan un plus al desarrollo de una determinada actividad o a la venta de una mercadería, y allí es donde redunda el error tanto del Tribunal Fiscal en su sentencia como de la AFIP-DGI en la Res. 89/2021.

CAF 1465/2025/CA1 QUIROGA JUAN MANUEL (TF 117807662-I) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Expresa que el software aquí analizado constituye un bien de cambio o uno sujeto a comercialización por sí solo y siendo esta parte una persona física no está alcanzada por el gravamen.

Manifiesta que el Tribunal Fiscal no debió prescindir de la intención que tuvo el legislador al momento de sancionar la norma y no hay una sola mención en la sentencia de los antecedentes parlamentarios adjuntados ni del análisis de la intención del legislador que de ellos se desprende. Es decir que se omitió dar tratamiento a una cuestión conducente para la solución del caso.

Alega que la jurisprudencia citada por el voto mayoritario resulta inaplicable en tanto difiere del presente.

A lo expuesto agrega que se dejó de lado la respuesta brindada por la Cámara de la Industria Argentina del Software, la que el 4/7/22 expresó que a su entender no era lo mismo afirmar que un software sea igual a una patente de invención.

Esgrime que la interpretación extensiva propuesta por el Fisco y el Tribunal Fiscal es violatoria del principio de reserva de ley consagrado en la Constitución Nacional.

En subsidio, apela la imposición de costas y los honorarios. Solicita que los gastos causídicos se fijen por su orden atento que pudo creerse con derecho a litigar.

3º) Que, conforme surge de autos el actor, analista de sistemas y socio gerente de la empresa System Web SRL, junto con su socio, desarrolló un software de billetera virtual, destinado a la explotación comercial por los autores que luego fue cedido a la empresa Open Pass SA, en agosto de 2020. Tal operación implicó 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. El monto de la cesión fue de USD 1.166.667, con una primera cuota de USD 116.667 sobre la cual la AFIP le retuvo $879.277,78, en concepto de Impuesto a las Ganancias.

Posteriormente, promovió una acción de repetición, argumentando que la retención fue indebida ya que, a su entender, la cesión de derechos sobre el software no configuraba una ganancia gravada. Fundamentó su postura en la teoría de la fuente, señalando que no se cumplían los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente de ingresos, ya que la operación fue un hecho aislado y no existía una explotación continua del software. A su vez, afirmó que el concepto de “similares” en el art. 48 inc, h, de la ley del Impuesto a las Ganancias, utilizado por la AFIP no debería aplicarse al software, ya que éste no es equivalente a las patentes.

El Fisco, por su parte, consideró que el art. 48 inc, h, de la ley de Impuesto a las Ganancias es aplicable en este caso, ya que esta disposición establece que

la transferencia definitiva de derechos de bienes intangibles, como patentes, regalías y "similares", está gravada por el impuesto sin requerir habitualidad en la operación. Según su criterio, la ley incluye en esta categoría a los derechos inmateriales.

4º) Que, el art. 48 de la ley de Impuesto a las Ganancias en su inciso h, incluye entre las ganancias a 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 habitualemtnete esta clase de operaciones. Tales ganancias son así comprendidas en el ámbito del impuesto correspondiente a los sujetos a quienes se aplica la teoría de la fuente, ya que el gravamen procede siempre que sean obtenidas por sociedades o empresas a las cuales se aplica la teoría del balance para calificar como imponibles todas sus ganancias aunque no efectúen habitualmente la compraventa de tales derechos. Otros derechos no enumerados especialmente por la norma están igulamente incluidos en ella por su semejanza con los enunciados y la expresa mención de "similares" a éstos.

5º) Que, en el caso, se trata de una persona de existencia física que debe aplicar la teoría de la fuente a los efectos de la liquidación del Impuesto a las Ganancias (art. 2º, inc. 1). No obstante, no puede soslayarse que estamos en presencia de una renta incluida en el art. 48, inc h, de la ley del impuesto, cuando se refiere a ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y **similares,** aún cuando no se efectúen habitualmente esa clase de operaciones.

En el caso, la habitualidad podría considerarse configurada atento la evidente conexión que hay entre el trabajo del desarrollo del software que fue cedido y la actividad profesional desempeñada por el actor en la empresa de la que es socio gerente.

No obstante, como ya se dijo, el propio texto de la norma efectúa una excepción a este requisito y permite contemplar otros supuestos que guarden características semejantes a las allí expresamente contempladas, **dado que efectuó una descripción de carácter enunciativo de bienes inmateriales registrables, con lo cual no se está afectando el principio de legalidad o reserva.**

Tal como señala la doctrina, si se trata de una mera ejemplificación estamos ante una interpretación extensiva que es perfectamente legítima (González García, Eusebio "Lecciones y Ensayos", Buenos Aires, 2008, pag. 224).

Al respecto, es dable puntualizar que el término "software" comprende el conjunto de programas e instrucciones que constituyen el soporte o sistema lógico para operar las computadoras.

La ley 25.036, al modificar a la ley 11.723, introdujo la protección del software bajo el régimen de propiedad intelectual, incluyéndolo bajo la categoría de obra literaria, científica o artística y le otorgó el derecho de propiedad a las personas físicas o jurídicas que hayan elaborado tales programas con la participación de sus dependientes.

CAF 1465/2025/CA1 QUIROGA JUAN MANUEL (TF 117807662-I) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Y si bien la Cámara de la Industria Argentina de Software contestó que la naturaleza jurídica del software es ser una obra protegida por el derecho de autor que regula la ley 11.723, en tanto las patentes de invención forman parte de la regulación de propiedad industrial y están reguladas por la ley 24.481 y concordantes, tanto las patentes como los derechos de autor buscan proteger la creación intelectual y evitar la copia o su uso no autorizado, permitiendo controlar su uso, distribución y comercialización de la invención o el software.

Cabe señalar al respecto que el propio Tribunal Fiscal señaló en su voto mayoritario que las manifestaciones dadas por la referida Cámara de la Industria del Software reviste carácter general en razón de que no contemplan las particularidades propias que se presentan en el caso traído a debate.

6º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Por las razones expuestas, corresponde desestimar los agravios del actor y confirmar la resolución apelada, excepto en cuanto a las costas que se imponen en ambas instancias por su orden atento a la naturaleza compleja de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Habida cuenta la forma en que se decide se deja sin efecto la regulación de honorarios.

ASI SE RESUELVE.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Marcelo Daniel Duffy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

El Sr. Juez de Cámara Dr. Sergio G. Fernández suscribe la presente conforme a lo dispuesto en la Resolución J.S. Nº 8/25.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN SERGIO G. FERNÁNDEZ

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 14/08/2025
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#39701758#467079380#20250813184323638