



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

**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.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

**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 habitualmente 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 igualmente 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 definitiva 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.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

**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





República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-102084142-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 19 de Septiembre de 2024

Referencia: SENTENCIA "QUIROGA, JUAN MANUEL" Expediente Electrónico EX-2021-117807662- -APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2021-117807662- -APN-SGAI#TFN QUIROGA, JUAN MANUEL s/denegatoria de repetición - Impuesto a las Ganancias”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por IF-2021-117807588-APN-DTD#JGM Juan Manuel Quiroga interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición contra la Resolución N° 89/2021 (DV NRR1) de fecha 16 de noviembre de 2021 dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la cual se resolvió no hacer lugar al escrito interpuesto el día 10 de diciembre de 2020 en el que reclamaba la repetición de la suma de \$ 879.277,78 en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2020.

Indica que es analista en sistemas y que desde el 1 de julio de 2014 trabaja como empleado en relación de dependencia en System Web S.R.L., donde reviste además la condición de accionista y socio gerente. Menciona que se dedica a implementar los sistemas contratados y a brindar soporte técnico a distintas aplicaciones para entidades estatales y empresas privadas.

Hace saber que también comenzó a desarrollar, junto con un socio, un nuevo software referido a las billeteras virtuales, no obstante estar finalizado el producto explica que no llegó a utilizarse o explotarse, y que recibieron una oferta de parte de Open Pass S.A. (OPSA), jugador de la industria de billeteras virtuales y negocios fintech, por la cesión total de los derechos emergentes del software creado con renuncia a explotarlo, habilitarlo y/o utilizarlo en todos sus efectos. Aclara que dicha operación se concretó el 20 de agosto de 2020.

Manifiesta que a pedido de la citada empresa, se registró el software ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor bajo el nombre de Plataforma Open Pass, dejando en claro que el software sería usado por OPSA.

Alega que el software fue cedido por el monto de USD 1.166.667, y que el pago se hizo en cuotas, con una primera cuota de USD 116.667 el 20 de agosto de 2020. Señala que con dicho pago OPSA efectuó en forma ilegítima una retención en el Impuesto a las Ganancias por un monto de \$ 879.277,78 al considerar que el resultado de la cesión implicaba una ganancia gravada. Ante lo cual, continúa relatando que en fecha 10 de diciembre de 2020 promovió la acción de repetición para que la AFIP devuelva dicho importe improcedentemente retenido, ya que afirma 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.

Advierte que el ente 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 a su caso.

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.

Critica la aplicación del Dictamen (DAT) 48/2003 que hace la resolución recurrida debido a que en el mismo se analizó la gravabilidad de los resultados originados en operaciones con instrumentos financieros derivados obtenidos por una persona física, donde el caso consistía en determinar si la operación era especulativa o de cobertura y si se encontraba dentro de lo establecido por el art. 45 inc. j), actual art. 48 inc. h), lo que carece de relación con la cesión de derechos de software.

Respecto del recaudo de la habilitación apunta que no se encontraba cumplido ya que nunca se desarrollaron los pasos previos necesarios para poner en marcha la explotación y registración del software, y si bien se registró ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor, lo fue a los efectos de la cesión, para que estén debidamente identificados.

Realiza una descripción de la teoría de la fuente en el Impuesto a las Ganancias para concluir que no se dieron los requisitos de permanencia de la fuente, ni periodicidad ni habilitación.

Remarca que no llegó a habilitar la fuente de ganancias debido que no aplicó el software para la prestación de servicios a terceros, razón por la cual no se dio el requisito de habilitación de la fuente. A lo que añade que el monto pagado con motivo de la cesión de titularidad y derechos de la plataforma agotó la fuente productora de ganancias. Reitera que la fuente se agotó y extinguió en dicha transacción, por lo que resulta imposible que esa fuente le genere nuevas riquezas a su favor.

Alega que resulta imposible mantener y conservar la plataforma de software que cedió y transfirió y que originó el pago sobre el que erróneamente se retuvo.

Se agravia de que la resolución apelada no haya analizado la inexistencia de la permanencia de la fuente generadora de ganancias, lo que implicó que se le dispense el mismo tratamiento que a una sociedad comercial bajo la teoría del balance.

Cita antecedentes de la AFIP y jurisprudencia donde se sostuvo una postura diferente a la plasmada en el acto apelado.

Enuncia que se vulneró el principio de prohibición de la analogía en materia tributaria.

Recalca que la mención de “similares” contenida en la norma aplicada por el ente fiscal no implica que comprenda cualquier tipo de bien o acto jurídico sino 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 su caso se trató de un hecho aislado, lo que demuestra que el encuadre en el inciso aplicado respondió a la voluntad recaudatoria del ente fiscal.

Distingue al software de las llaves, marcas, patentes y regalías al explicar la diferente naturaleza jurídica de cada una.

Solicita que el importe retenido sea devuelto con más la tasa pasiva promedio del Banco Central de la República Argentina en los términos de la Resolución General (MH) 598/2019 o en la que de aquí en más se determine al momento de la efectiva devolución.

Por último, ofrece prueba documental e informativa y por los argumentos que desarrolla pide que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2022-18549764-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Anticipa que conforme se indica en el acto apelado, no le asiste razón alguna al actor con su petición, al corresponder la retención efectuada sobre la ganancia obtenida por la cesión del software.

Alega que si una persona física no habitualista transfiere una patente de invención de su propiedad obteniendo una ganancia, está alcanzada por el Impuesto a las Ganancias aún cuando se haya extinguido la fuente productora de renta, toda vez que en ella siempre subyace la prestación de servicios.

Rechaza la aplicación de los fallos que cita el recurrente al señalar que no resultan aplicables al caso de autos, porque en ellos se discutieron circunstancias de hecho diferentes.

Insiste, por los motivos expuestos en la resolución recurrida, que no cabe otorgarle razón al contribuyente cuando interpreta que el concepto sobre el cual se le practicó la retención no es una renta gravada en el marco de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a lo que agrega que es el propio art. 48 de la ley del tributo el que establece el vocablo “y similares” por lo que es totalmente improcedente su planteo a ese respecto.

Repara que no existió, como erradamente plantea el actor, violación alguna al principio de reserva de ley como así tampoco a la prohibición de analogía en materia tributaria.

Sobre la tasa de interés pretendida, pone de resalto que el interés legal aplicable al caso es el establecido por las resoluciones del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, dictadas en uso de las facultades conferidas por los arts. 37 y 52 de la Ley N° 11.683 (t. o. 1998 y mod.), para el hipotético caso que se haga lugar al reclamo de repetición.

Concluye en que se ajustó a derecho lo resuelto en la resolución apelada en cuanto no hace lugar al reclamo de repetición formulado pues, conforme a la normativa aplicable, correspondía que tributara la suma de \$ 879.277,78 en concepto de Impuesto a las Ganancias, sin que se trate de un pago sin causa.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2022-46501312-APN-VOCXII#TFN se hizo lugar a la prueba informativa dirigida a la Cámara de la Industria Argentina de Software y a la empresa System Web S.R.L., cuyas respuestas se agregaron mediante IF-2022-67468447-APN-SGAI#TFN e IF-2022-54446572-APN-SGAI#TFN, respectivamente.

Por PV-2022-107934800-APN-VOCXII#TFN se declaró cerrado el período de instrucción, por lo que por PV-2024-30539882-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D", y por IF-2024-38037018-APN-DTD#JGM e IF-2024-39621295-APN-DTD#JGM se agregan los alegatos presentados por las partes. Por IF-2024-100700747-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para sentencia.

IV.- Que en las presentes actuaciones en fecha 20 de agosto de 2020 el contribuyente junto con su socio suscribieron con la empresa Open Pass S.A. un contrato de cesión de los derechos de propiedad de la obra de software denominada “Plataforma Open Pass”, donde se detallaba que dicha plataforma se encontraba registrada ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor a nombre de los autores, es decir de los cedentes.

Que en las distintas cláusulas se describen las especificaciones técnicas que hacen a la operatividad de la plataforma.

Que en la cláusula 2.1. se dispuso que los cedentes ceden total y definitivamente a favor de Open Pass S.A. los derechos intelectuales y la totalidad de los derechos de explotación económica sobre la plataforma, asimismo se acordó que autorizaban expresa e irrevocablemente y otorgaban su consentimiento irrevocable para que la plataforma sea utilizada, explotada, desarrollada, transferida y modificada por Open Pass S.A., sin limitaciones.

En lo que hace al pago se estableció que Open Pass S.A. pagaba a los autores la suma de USD 1.166.667, precio a abonarse por mitades a cada uno de los cedentes, en la modalidad que allí se detalló. Por lo tanto, se efectivizó un primer pago de USD 233.334 en la fecha del contrato, por lo que el recurrente recibió la suma de USD 116.667 el 20 de agosto de 2020, monto sobre el cual se practicó la retención de \$ 879.277,78 en el Impuesto a las Ganancias, cuya restitución se reclama en autos (act. adm. agregadas por IF-2022-18531248-APN-DTD#JGM).

V.- Que en el caso de autos corresponde decidir si la repetición que pretende el recurrente por la suma de \$ 879.277,78 es procedente.

Que son requisitos de viabilidad de la repetición en el procedimiento tributario: la existencia del pago, lo que no es controvertido por las partes al encontrarse corroborado la realización del mismo, y por otro lado es necesario que éste haya sido efectuado por error o “sin causa”, siendo obligatorio el reclamo administrativo previo en caso de tratarse de pagos espontáneos.

Que para rechazar el pedido de repetición formulado en sede de la Administración, el organismo fiscal tuvo en consideración lo prescripto por los arts. 1 y 2 inc. 1) de la ley del Impuesto a las Ganancias y en especial lo dispuesto por su art. 48 inc. h) -t.o. en 2019 y mod.-: “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”, al entender que si una persona física no habitualista transfiere una patente de invención de su propiedad y obtiene una ganancia, está alcanzada por el impuesto aún cuando se haya extinguido la fuente productora de renta, toda vez que en ella siempre subyace la

prestación de servicios; mientras que el Sr. Quiroga alega que no se cumplen los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente productora de renta.

VI.- Que en primer término resulta de importancia reproducir los términos en que la parte actora plantea en su escrito recursivo la CUESTION DE DEBATE en el apartado II, ello así en el marco de la acción de repetición que promueve, expresa que *“En la presente causa, a los efectos de confirmar o revocar la Resolución 89/2021, V.E. debe dilucidar si se perfeccionan los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación contemplados en el artículo 2, inciso 1) de la LIG a los efectos de considerar si existe o no ganancia gravada en el marco de la cesión de derechos de software denominado “Plataforma Open Pass”, cuyo contrato se acompaña al presente como Anexo III. Y para el hipotético caso de considerar que resulta aplicable el inciso h) del artículo 48 de la LIG (que deja de lado el requisito de periodicidad o habitualidad), V.E. debe dilucidar si se perfeccionan los requisitos de permanencia de la fuente y habilitación a los efectos de considerar si existe o no ganancia gravada en el marco de la mentada cesión de derechos de software.”*

Que de esta manera se advierte que el software transferido, cuyo tratamiento fiscal corresponde definir en autos, fue directamente registrado bajo el nombre “Plataforma Open Pass”, lo que en un primer momento pone en duda los propios dichos del recurrente al manifestar que había sido diseñado supuestamente para ser explotado por él, sin tener en una instancia inicial intenciones de cederlo, lo que impone la necesidad de indagar sobre los hechos que rodean al caso.

Que la salvedad efectuada se enuncia atento que el tema será analizado a partir de las amplias facultades con las que cuenta este Tribunal (art. 164 ley de procedimiento fiscal) para arribar a la verdad material de los hechos y resolver con independencia de lo alegado por las partes, respetándose el principio fundamental de non reformatio in peius.

Que también resulta oportuno remarcar algunos puntos de importancia para la resolución del presente caso, extraídos del escrito citado ut-supra y que conforman su apartado III titulado ANTECEDENTES: El Sr. Quiroga se presenta como analista en sistemas egresado de la Universidad Tecnológica Nacional e informa que se desempeña como empleado en relación de dependencia de System Web S.R.L., lo que fue corroborado mediante la prueba informativa dirigida a dicha empresa, la que manifestó que el Sr. Quiroga es empleado en relación de dependencia desde el 1° de julio de 2014 e informó las retenciones practicadas por tal motivo en el Impuesto a las Ganancias (IF-2022-54446572-APN-SGAI#TFN).

Al mismo tiempo el actor dice revistar en calidad de accionista (sic) y de socio gerente de dicha sociedad. Dentro de la documental que acompaña incluyó un Anexo IV con la copia de los últimos nueve recibos de sueldo (fs. 38 de 302). De los mismos surgen los datos que brindó en el escrito. Consigna en la presentación que su función en la empresa es, principalmente, implementar los sistemas contratados y dar soporte técnico a diferentes aplicaciones, desempeñándose como jefe de departamento, tanto para entidades estatales como para empresas privadas con las que la empleadora mantiene relación comercial.

Que estas declaraciones formuladas por el Sr. Quiroga permiten apreciar el desarrollo de una actividad profesional habitual en relación de dependencia, sin perjuicio de la triple función ya expuesta, como empleado-accionista-socio gerente-, lo que conlleva una primera idea de acercamiento, confusión y/o cercanía entre las actividades desarrolladas y la toma de decisiones.

Continúa relatando que en forma paralela a su trabajo y de forma estrictamente personal, junto a su compañero Leonardo Rubén Oillataguerre -también empleado de System Web S.R.L.-, comenzaron a desarrollar un nuevo

software apuntado 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 fintech. Sin embargo, explica que una vez terminado el producto, nunca llegaron a utilizarlo ni explotarlo porque recibieron una oferta por parte de Open Pass S.A.

Al respecto se advierte que la intención inicial manifestada por el Sr. Quiroga y su destino final apuntan al desarrollo de un negocio con fines netamente comerciales.

Que el proceso descripto plantea el interrogante si el producto se desarrolló en forma ajena a la empresa-empleadora en cuanto al ámbito de trabajo, costos, tiempos e infraestructura, generando una primera duda referida a si pudo haber existido un desplazamiento del sujeto habitualmente prestador hacia el recurrente y su socio, ya que en el encuadre que se intenta el Sr. Quiroga no abonaría el Impuesto a las Ganancias por un contrato que supera el millón de dólares. Que este hipotético desplazamiento de sujetos se podría presumir atento la múltiple función desempeñada por el apelante en la empresa -empleado, socio y gerente-. No obstante, el análisis debe ser estricto y sustentado en los elementos obrantes tanto en el expediente como en las actuaciones administrativas debido a que el criterio del recurrente podría implicar que no grave sus ingresos -como pretende- y que la empresa pagadora deduzca ese mismo monto vía gastos directos o amortización, según fuere el criterio de activación que utilizara y la vida útil asignada al producto. Ello atentaría contra la economía y el diseño del Impuesto a las Ganancias.

Que en ese sentido cabe destacar que, no obstante una primera intención de explotar la plataforma a desarrollar, en forma casi inmediata por lo menos de acuerdo a los dichos del Sr. Quiroga en cuanto a la funcionalidad del sistema, sin solución de continuidad se presentó la oferta de Open Pass S.A. para adquirir los derechos tanto intelectuales como de explotación, a cambio de dinero. De esta manera surge el interrogante si Open Pass S.A. pudo haber solicitado el desarrollo de la plataforma a System Web S.R.L., sin embargo no obran indicios ni evidencias concretas en autos de que ello fuera así, más aún cuando tampoco se acreditó el tiempo que insumió el desarrollo del software en cuestión. Por otro lado, además resulta notorio que se inició un trabajo paralelo, sin objeciones por parte de la empresa, junto con el Sr. Leonardo Oillataguerre, empleado de la firma pero sin constar si era socio gerente como el aquí apelante.

VII.- Que conforme el escenario descripto, con la cesión total de derechos emergentes del software creado y la consecuente renuncia a la posibilidad de explotarlo, habilitarlo y/o utilizarlo, el día 20 de agosto de 2020 se firmó el contrato de cesión y a los efectos de la cesión y a pedido de Open Pass S.A. registraron, según EX -2020-51187510, el Software ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor bajo el nombre de Plataforma Open Pass, dejando en claro que dicho software sería utilizado y habilitado efectivamente por Open Pass S.A. En síntesis la registración consistió en un efecto jurídico ajeno a la operación económica, lo que también se desprendió de los propios dichos del Sr. Quiroga ya que dentro de sus afirmaciones confirma que la registración solo tuvo como fin identificar el producto desarrollado.

Así se observa que lo que subyace es un trabajo técnico-profesional que finalmente 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 en la Dirección Nacional de Derechos de Autor y la instrumentación de la cesión no inciden en el trabajo personal que implicó el diseño de la plataforma.

El pago del valor asignado a la cesión equivalente a U\$S 1.166.667, fue convenido en cuotas recibiendo la primera de ellas el día 20 de agosto de 2020. Habiendo existido un acuerdo de cancelación en cuotas mensuales,

también durante el año 2020, se desconoce qué tratamiento retentivo se le dio a las restantes cuotas, y al ingreso proveniente de la cesión en la declaración jurada anual.

VIII.- Que en el apartado IV de su escrito recursivo denominado IMPROCEDENCIA SUSTANTIVA DE LA RESOLUCION 89/2021, también se efectúan afirmaciones que resulta oportuno destacar.

Dentro de los fundamentos de su postura, el apelante al cuestionar la aplicación por parte del Fisco Nacional del artículo 48 inciso h) de la LIG al caso bajo análisis, afirma que la mención que el Organismo respecto de la venta de una *patente de invención* nada tiene que ver con la “venta” de un software, por lo que las conclusiones del citado inciso no son trasladables al caso concreto. Y ratifica que en su contenido, justamente, no hace mención a la “venta” de software pero si a la patente de invención, no aplicando la analogía a los efectos tributarios.

Aquí cabe apreciar que el actor utiliza en forma reiterada el concepto de “venta” de software, lo que da una aproximación sobre la creación de un producto, con prevalencia de mano de obra y desarrollo profesional e intelectual, lo que permite reputar que la ganancia producida por la cesión de derechos proviene de un trabajo netamente personal.

A renglón seguido y sobre la base del copete del inciso h) del art. 48 del Impuesto a las Ganancias cuando expresa que “En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 53 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoríah) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave.....”, para afirmar que debe considerarse la calidad del sujeto pasivo que origina las ganancias.

Si bien ello es cierto, el argumento parece ingresar en un círculo cerrado, pues el artículo 2° también goza de un copete que reza “*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:*” Claramente si la ganancia estuviera expresamente tratada dentro de la ley, se prescindirá de las teorías y disposiciones del artículo 2°, teniendo prevalencia aquellas. En mi opinión en este razonamiento resulta rotunda la previsión del legislador, cuando agregó que el presupuesto legal que allí contempla el inciso h) del artículo 48 se produciría aún cuando no se efectúen habitualmente este clase de operaciones. A esta altura de los acontecimientos no admite dudas que la habitualidad encierra los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y su habilitación.

Con relación al requisito de habilitación en la fuente, expresa que nunca se desarrollaron los pasos previos necesarios para poner en marcha la explotación y la registración del software en la Dirección Nacional de Derechos de Autor constituyó solo un acto destinado a la cesión toda vez que no pueden cederse derechos que no se encuentren debidamente identificados y registrados según la normativa vigente. Agrega tanto es así que se registró con el mismo nombre de la empresa cesionaria y adquirente: “Open Pass S.A.”, para su utilización por esta última.

Que dicha circunstancia es invocada por el Sr. Quiroga como un eximente o un efecto colateral, sin embargo la registración o no, no hace variar la actividad subyacente que finalmente se registra. Solo cambió el status jurídico del servicio personal. Acá tiene que quedar en claro que no se trata de encasillar al Derecho de Autor como una renta más y calificable a los efectos de ser evaluada individualmente respecto de las actividades personales y profesionales desarrolladas por el actor. Como señala en su presentación, se trató de una inscripción jurídico-formal, con motivo de la cesión.

Luego hace un vasto desarrollo de la procedencia de la acción de repetición fundamentada en la aplicación del artículo 2° inciso 1) de la LIG. Al respecto, si bien se coincide con la manifestación y reproducción de conceptos vinculados a la teoría del rédito producto, no dejan de ser afirmaciones generales respecto de dicho principio, que

se comparten en lo abstracto, pero no en la aplicación al caso. Se agrega que su manifestada calidad de profesional en sistemas lo habilita sin más a desarrollar la actividad de “creación de software”, tanto en relación de dependencia como en forma independiente o liberal. Y ello es tanto desde lo funcional como desde la óptica empleado-empleador, ya que este último no habría sido un obstáculo para el desarrollo de la actividad paralela y la consecuente obtención de la renta que proviene de la “cesión” o “venta”.

Que entre los puntos de defensa incluye la obligación de que debe existir una actividad productora que habilite o explote efectivamente la fuente y haga fluir el beneficio, es decir que la persona humana haya puesto en marcha la explotación de la fuente que produce la renta. Sin embargo, tal como manifestó previamente el propio desarrollo tenía como fin formar una sociedad mediante la cual explotar comercialmente el software, ofreciendo el servicio de billeteras virtuales y sus derivados a diversas empresas (fs. 3/30).

Por otra parte asegura que el monto pagado con motivo de la cesión de titularidad y derechos de esa plataforma de software agotó la fuente productora de ganancia. Sostiene que hizo perecer los derechos que tenía junto con su socio sobre ese software por lo que le habría imposibilitado su chance de continuar produciendo riqueza a partir del mismo que pueda ser gravada por el Impuesto a las Ganancias. Si bien es cierto que esa plataforma fue creada para ser explotada y a pesar de que no lo fue por el/los “creador/es”, su producción-elaboración respondió íntegramente a una labor profesional debido a que claramente no se encaró una actividad altruista, o de caridad ni con fines filantrópicos.

Que en su razonamiento sostiene que es empleado en relación de dependencia y cedió de manera no habitual un software a la sociedad Open Pass S.A. y que ya no cuenta en su patrimonio con la plataforma de software cedida, por lo que insiste en que se extinguió la fuente productora de la renta y con ello la posibilidad de que exista una periodicidad real o potencial en su obtención, por lo que no se da cumplimiento al requisito de permanencia de la fuente.

Cabe reparar en que el trabajo realizado y vendido -mediante cesión de derechos intelectuales y de usufructo- igual que cualquier otro trabajo realizado en favor de un tercero tampoco forma parte del patrimonio, sino su rédito, con lo cual el argumento carece de sustancia en el marco de la ley del Impuesto a las Ganancias. No es la cesión la que debe calificar como habitual, sino la tarea realizada y desarrollada por una persona física. ¿En el supuesto de que esa misma tarea no se registrara y se vendiera el servicio/bien, hubiera cambiado la naturaleza de la actividad desplegada y traducida en su software? La respuesta es negativa pues prevalece el trabajo personal que en la ley del impuesto encuadra como de la cuarta categoría, ya que potencialmente su actividad profesional le permitiría desarrollar uno o más proyectos de software.

Que en autos se agregó la respuesta de la Cámara de la Industria Argentina de Software, la que contestó que la naturaleza jurídica del software es ser una obra protegida por el derecho de autor que regula la ley N° 11.723, por lo tanto, a su entender no es lo mismo afirmar que un software es igual a una patente de invención. También informó que las patentes de invención forman parte de la regulación de propiedad industrial y están reguladas por la ley 24.481 y concordantes. Por lo tanto reitera que no es correcto afirmar que el software se encuentra regulado por la misma ley que las patentes de invención (IF-2022-67468447-APN-SGAI#TFN).

Queda claro que las manifestaciones dadas por la entidad oficiada en el marco del oficio librado revisten carácter general en razón de que no contemplan las particularidades propias que se presentan en el caso traído a debate y que fueron arriba desarrolladas, para concluir que se trató de un trabajo producto de la aplicación de conocimientos profesionales e intelectuales de su autor, el Sr. Quiroga, y como tal encuadrable en la cuarta categoría del Impuesto a las Ganancias.

Que por otro lado, cita antecedentes de la AFIP y de la CSJN, como el Dictamen 7/2007 de la Dirección de Asesoría Técnica vinculado con la transmisión de dominio de un **inmueble inexplorado**; y el fallo “Yparraguirre, Juan y otro” del 11.11.2014 sobre un **establecimiento ganadero con servidumbres petroleras**. Más allá de que ambos versan sobre la gravabilidad de las operaciones citadas y su encuadre en el artículo 2, apartado 1, de la LIG, en nada se asemeja a la situación de hecho aquí ventilada, atento que a la cesión del software le precede la realización personal y profesional, actividad específica e inherente al desarrollador, de una labor que se tradujo en un producto que fue vendido a una empresa como cualquier otro servicio o contrato de obra que se brinda o instala para un tercero.

Más adelante cita en su interés la Ley de Promoción de la Industria del Software N° 25.922, específicamente el artículo 5to, el cual define al software como “....ver fs 20/30). Esta cita lejos de convalidar su postura refuerza que la plataforma creada por el Sr. Quiroga fue el resultado de un trabajo técnico profesional y los medios físicos de almacenamiento no inciden en el producto final obtenido como resultado del trabajo personal.

Que también dice que se trató de un hecho aislado, lo cual no se encuentra controvertido por la AFIP. Considero que la transferencia instrumentada como “cesión” es la retribución que recibe el profesional por la labor desarrollada. En ese marco constituyendo una ganancia de cuarta categoría, se coincide con la aplicación al caso del apartado 1 del artículo 2do LIG, teoría del rédito-producto, concluyendo que la periodicidad tal como prevé la norma puede ser real o potencial, para cualquier profesión liberal; la fuente en el caso analizado la constituye la persona física desarrolladora del software y ella no se agotó con un trabajo realizado y finalmente la habilitación de esa fuente se comenzó a vislumbrar con la intención que manifestó el actor de explotar personalmente con su socio a través de una sociedad con expresa manifestación del ánimo de lucro y luego el cambio de destino no hizo variar el objetivo plasmado con el comienzo y finalización de la tarea, ya que el ánimo de lucro y retribución confirman un despliegue con el propósito de obtener la renta. Es el trabajo final, el capaz de generar los ingresos. La calidad del desarrollo, de encontrarse protegido por la Ley 11.723, en cuanto a su concepción no le cambia la naturaleza a la labor desarrollada y plasmada en la plataforma vendida. En síntesis se cumplen sobradamente los tres requisitos para que se conforme la habitualidad que requiere la teoría de la fuente.

Una interpretación en sentido inverso, llevaría a admitir que el trabajo profesional “registrado”, en este caso como Derecho de Autor, e instrumentado bajo la figura contractual de “cesión” llevaría a extraer de la base de la tributación, típicas rentas de la cuarta categoría. No podría admitirse que el legislador creó un arbitraje en favor de la no tributación por la simple registración del trabajo realizado.

IX.- Que ello así, no corresponde hacer lugar a la demanda por denegatoria de repetición intentada y, en consecuencia voto por confirmar la resolución apelada, con costas.

X.- Respecto de los intereses no se emite opinión por haberse convertido en abstracta la acción planteada.

La Dra. Gómez dijo:

Que en primer lugar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

Sentado ello, surge de las constancias de autos que el actor formuló reclamo de repetición al Fisco Nacional, pretendiendo se le devolviera la suma de \$ 879.277,78, indebidamente retenida según su postura, en carácter de Impuesto a las Ganancias.

Frente a ello, el organismo dictó el acto apelado en estas actuaciones, por el cual señaló la procedencia de la citada retención, dado que, conforme lo establecido en la ley del gravamen, debía tributar por la cesión de derechos del software “Plataforma Open Pass”, operatoria que no resulta controvertida.

En esta línea, no está discutido que en la cláusula 2.1. del contrato celebrado, se dispuso que el recurrente y su socio, en calidad de cedentes, cedían total y definitivamente a favor de Open Pass S.A. los derechos intelectuales y la totalidad de los derechos de explotación económica sobre la mentada plataforma, acordando que autorizaban expresa e irrevocablemente y otorgaban su consentimiento irrevocable para que la plataforma sea utilizada, explotada, desarrollada, transferida y modificada por Open Pass S.A., sin limitaciones.

En efecto, el Fisco encuadró la renta recibida por tal transacción en el artículo 48 inciso h) de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), el cual establece: “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 (...)”.

De esta forma, ante el pago efectuado se aplicó la retención de la R.G. A.F.I.P. N° 830/00, según lo establece en su Anexo II, inciso g) para: “transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes, regalías, concesión y similares”.

En primer lugar, corresponde discriminar que en el caso, se trata de un pago que no se encuentra vinculado a una retribución por el ejercicio de actividad personal, sino que lo que se abonó fue el monto correspondiente a la cesión de derechos vinculadas a un software. Es el propio demandante quien en su alegato expresa que: “Así, la percepción del precio recibido en el presente caso por parte de OPSA es una directa consecuencia de la desaparición del software de mi patrimonio o la plataforma de software o los derechos sobre ese software cedido como fuente productora de renta” (IF-2024-37713281-APN-DTD#JGM).

En tal sentido prestigiosa doctrina ha señalado que los derechos no son cosas sino bienes inmateriales (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine Susana C., Impuesto a las Ganancias, Ed. Depalma, Buenos Aires 1976, pág. 393). En esta línea, esta Sala “D” en anterior composición in re “IECSA SA s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias”, sentencia del 2 de marzo de 2001, resaltó que: “cabe señalar que para una parte de la doctrina carece de importancia la discusión doctrinaria respecto a qué debe entenderse por bienes inmateriales, bienes intangibles y cargos diferidos, puesto que para Fowler Newton la expresión "bienes intangibles" se utiliza a efecto de definir a los activos no susceptibles de ser tocados y no clasificables en los rubros "disponibilidades, colocaciones temporarias, créditos e inversiones permanentes, considerando este autor poco útil la división de bienes intangibles en las tradicionales categorías de bienes inmateriales y cargos diferidos por cuanto dicha clasificación tiene cierta dosis de arbitrariedad, dependiendo muchas veces de aspectos formales, mientras que otros autores, como Senderovich prefieren la separación de conceptos en bienes inmateriales por un lado, y cargos diferidos, por otro. Además, las normas profesionales aplicables parecen compartir el criterio de englobar a los inmateriales y cargos diferidos en el rubro de "intangibles". Tal es el criterio que surge del dictamen (ITCP) 8 y de la resolución técnica (CECYT) 1 en cuanto los definen en términos similares: "Son aquellos representativos de franquicias, privilegios y otros similares, o que sean la expresión de un valor cuya existencia dependa de la posibilidad futura de producir ganancias". A su vez la resolución técnica (CECYT) 9 dispone que los activos intangibles: "Son aquellos representativos de franquicias, privilegios y otros similares, incluyendo los anticipos para su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Incluye entre otros, a los siguientes: Derechos de propiedad intelectual; patentes; marcas; licencias, etc.; llave de negocio; gastos de organización y preoperativos;

gastos de investigación y desarrollo ("Impuesto sobre los activos - Bienes Personales" - de José Litvak y Jorge Gebhardt - Ed. Errepar - pág. 106/7)".

Que respecto a la interpretación debe propiciarse de artículo 48 inc h) aplicable a la cuestión, el legislador efectuó una descripción de carácter "enunciativa" de los bienes inmateriales, plasmado ello a través de la inclusión del término "similares". Debe advertirse que no se trata de una descripción "taxativa" que limita a los bienes allí individualizados, sin incorporar ningún tipo de aditamento. Lo antedicho encuentra basamento en lo expuesto por la Sala III de la Alzada in re "Cosméticos Avon SACI" del 29 de octubre de 2019, sentencia en la que hizo un análisis de las normas vigentes en torno a la cuestión allí debatida y vinculadas a las retribuciones en concepto de bienes inmateriales (vg. arts. 45 inc. h); 60; 65); 81 inc. f) -y el Decreto 1344/98; art. 78 inc. 6º; art. 95 inc. 5º; 88; 93 inc. a. apartados 1º y 2º).

En definitiva, lo dispuesto por el artículo 48 inciso h) de la Ley del Impuesto a las Ganancias se trata de una fórmula abierta que contempla como alcanzadas por el gravamen los ingresos por transferencia definitiva de bienes inmateriales.

Que tal razonamiento no se ve afectado por los resultados de la prueba informativa a la Cámara de la Industria Argentina de Software, entidad que señaló que no es correcto afirmar que el software se encuentra regulado por la misma ley que las patentes de invención (IF-2022-67468447-APN-SGAI#TFN). Que contrariamente a lo expuesto por el actor, la interpretación que se propicia no es analógica –método que además se encuentra vedado por la ley de rito fiscal en el segundo párrafo del artículo 1º (texto según reforma ley 27.430)-sino una interpretación extensiva.

Ello así, prestigiosa doctrina ha dicho que "en la interpretación extensiva el hecho que la origina se encuentra comprendido en la norma. Tal vez, no está claramente comprendido, pero el intérprete lo descubre. En cambio, en la integración analógica, el caso concreto no está descripto ni previsto por la norma. La primera es la que se presenta cuando el intérprete frente a una enumeración de supuestos comprendidos por la norma, concluye afirmando que la enumeración de la norma no es taxativa, sino ejemplificativa. En este supuesto, el hecho no está descripto de modo expreso, pero está incluido en la norma" (González García, Eusebio. "Lecciones y Ensayos", Buenos Aires, 2008, págs. 207/252 citado por Damarco, Jorge H. en "Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía", en Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Número 10 – Año 2022).

En efecto, respecto al pago efectuado por los derechos del software cedidos correspondía su imposición (aquí vía retención) por el artículo 48 inciso h) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el cual además en su parte final ("... aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones...") prescinde tanto del sujeto que las obtenga como de otro requisito, en el caso concreto dejando de lado los requisitos de la teoría de la fuente (cfr. Fernández, Luis Omar, Impuesto a las Ganancias: Teoría- Técnica- Práctica, Ed. La Ley, 2006, pág 42), con lo cual no resultan idóneos los argumentos del repitente para rebatir el criterio fiscal, al sostener requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y habilitación dispuestos en el artículo 2, inciso 1) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado. Con costas a la parte vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Que del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada, con costas.

2) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 77.376 (Pesos setenta y siete mil trescientos setenta y seis) equivalente a 1,27 (uno con 27/100) UMA y por el patrocinio letrado la suma de \$ 193.441 (Pesos ciento noventa y tres mil cuatrocientos cuarenta y uno) equivalente a 3,18 (tres con 18/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 32/24 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.09.18 13:44:16 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.09.19 08:59:50 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.09.19 09:56:17 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL
ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.09.19 09:56:18 -03:00