



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE DERECHOS DE AUTOR EN LA LEGISLACION ARGENTINA

Trabajo integrador final presentado en cumplimiento parcial
de los requisitos exigidos para optar al título
de Especialización en Tributación

Tutor: Darío Rajmilovich

Alumna: Ludmila Vanesa Momo

D.N.I.: 30.744.049

E-mail: ludmilamomo@gmail.com

Cel.: 15-6372-5519

Buenos Aires, Argentina.
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES,
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Diciembre 2014

“Este derecho nace con el propio acto de creación de la obra, con su exteriorización en una forma determinada, la que goza, cumpliendo con el requisito de originalidad, de la protección legal aun cuando no se publique o divulgue.” (1)

¹ Villalba Díaz, Federico; Carranza Torres, Luis R. “Alcance y fundamento del requisito de la originalidad en el derecho de autor”, *El Derecho*, 2 de noviembre de 2004, tomo 210, página 17.

INDICE

INTRODUCCION	5
1. MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS BASICOS DEL DERECHO DE AUTOR	7
1.1. Propiedad intelectual.....	7
1.2. Las dos ramas de la propiedad intelectual: propiedad industrial y derecho de autor ...	7
1.3. El derecho de autor.....	8
1.3.1. Obras protegidas.....	9
1.3.2. Derechos protegidos	10
1.3.2.1. Derecho personal o político (derecho moral)	10
1.3.2.2. Derecho a la explotación económica (derechos patrimoniales)	11
1.3.3. Contratos de cesión o licencia de derechos de autor.....	12
1.3.4. Limitaciones al derecho de autor	13
1.4. Derechos con protección indirecta: el know-how.....	14
1.5. Relación de empleo y derechos de autor protegidos.....	15
2. EVOLUCION Y MARCO LEGISLATIVOS EN ARGENTINA	17
2.1. Régimen legal de la propiedad intelectual.....	17
2.1.1. Ley 7092	18
2.1.2. Ley 11.723 y sus modificatorias	18
2.2. Convenios internacionales sobre protección de los derechos intelectuales.....	21
2.2.1. Convenio que crea la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.....	22
2.2.2. Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial.....	23
2.2.3. Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas.....	23
3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO	25
3.1. Impuesto a las ganancias.....	25
3.1.1. Evolución legislativa	25
3.1.2. Sujetos del país.....	29
3.1.2.1. Condiciones de la exención del art. 20, inc. j).....	29
3.1.3. Beneficiarios del exterior	34
3.1.3.1. Alcance de las expresiones “autor” y “derechohabiente”	37
3.1.3.2. Rentas obtenidas por personas jurídicas.....	40
3.1.3.3. Presunción de ganancia neta. Retención. Alícuota. Acrecentamiento	45
3.1.3.4. Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS).....	47
3.1.4. Software / Programa de computación.....	50
3.1.4.1. Concepto.....	50
3.1.4.2. Evolución legislativa	51
3.1.4.3. Explotación patrimonial del software.....	54
3.1.4.4. Tratamiento en el impuesto a las ganancias de las rentas derivadas del software: licencias de uso y licencias de explotación	56

3.1.4.5. Antecedentes administrativos	59
3.1.4.6. Antecedentes jurisprudenciales. Evolución de las sentencias.....	62
3.1.4.7. Bases de datos internacionales	73
3.1.5. Categoría de la renta.....	81
3.1.5.1. Segunda categoría y tercera categoría.....	81
3.1.5.2. Cuarta categoría.....	82
3.1.6. Deducciones especiales de la segunda categoría: regalías	83
3.1.7. El derecho de autor como erogación.....	83
3.1.8. Declaración Jurada patrimonial. Normas generales obligatorias de valuación patrimonial	84
3.1.9. Resolución General 830: retención por pago en concepto de “explotación de derechos de autor”.....	85
3.2. Impuesto al valor agregado.....	86
3.2.1. Transferencias o cesiones del uso o goce de derechos	87
3.2.2. Exclusión de objeto: derechos de autor.....	87
3.2.3. Importación de servicios: licencias de uso y licencias de explotación de software	91
3.2.4. Algunos antecedentes administrativos	93
3.3. Impuesto sobre los bienes personales	95
3.4. Impuesto a la ganancia mínima presunta.....	96
3.4.1. Base imponible: valuación.....	96
3.5. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo	97
3.5.1. Supuesto de obtención únicamente de ingresos por cobro de derechos de autor.....	97
3.6. Impuesto de sellos	97
4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL	99
4.1. Modelo OCDE – Contenido y alcance art. 12 (Regalías).....	100
4.2. El Comentario al Artículo 12 del Modelo OCDE	103
4.3. Hermenéutica del Artículo 12 en los CDI firmados por la Argentina	106
4.3.1. El caso de los pagos desde Argentina por el uso o la concesión de uso de programas de software.....	106
4.3.2. El caso de los derechos de imagen de artistas y deportistas.....	108
5. CONCLUSION.....	111
6. BIBLIOGRAFIA	113

INTRODUCCION

El primer sistema legal de propiedad intelectual configurado como tal surgió en la Inglaterra Barroca. Es el llamado Statute of Anne (por el nombre de la reina en cuyo reinado se promulgó, Ana de Inglaterra) de 1710. La importancia de esta norma radica en que por primera vez aparecen las características propias del sistema de propiedad intelectual, tal como se conocen actualmente, es decir un sistema de incentivos a los autores, basado o fundado en los efectos positivos generados por su trabajo intelectual. (...) El conflicto vino con los impresores, quienes alegaban que una vez encargadas y recibidas las obras, los beneficiarios del monopolio deberían ser ellos y no el autor original. Este sería el origen de lo que tiempo después fue la diferencia entre copyright y derechos de autor.

El término copyright tiene que ver con actos fundamentales que, en lo que respecta a creaciones literarias y artísticas, sólo pueden ser efectuados por el autor o con su autorización. Se trata, concretamente, de la realización de copias de las obras literarias y artísticas, como los libros, las pinturas, las esculturas, las fotografías y las obras cinematográficas.

La segunda expresión, “derecho de autor”, nos remite a la persona creadora de la obra artística, a su autor, subrayando así el hecho que se reconoce en la mayor parte de las leyes, en el sentido de que el autor goza de derechos específicos en relación con su creación, como el derecho a impedir la reproducción deformada de la misma, prerrogativa que sólo a él le pertenece, mientras que existen otros derechos, como el derecho a efectuar copias, del que pueden gozar terceros, por ejemplo, todo editor que haya obtenido una licencia del autor con ese fin. ⁽²⁾

Montoya Durana ⁽³⁾ resume en cuatro los argumentos principales justificantes de un sistema de derechos de autor: El principio de la justicia natural, de donde como creador, el autor debe poder decidir si, y de qué manera, su obra va a poder ser publicada, e impedir cualquier alteración. El argumento económico, el cual alega que la creación de algunas obras implica una importante inversión que se hace con la expectativa de su recuperación y la obtención de una utilidad razonable; las regalías recibidas con el salario por el trabajo intelectual. El argumento cultural, que considera a las obras como un valioso activo nacional, de donde el estímulo y premio a la creación son del interés público hacia el desarrollo de la cultura nacional. Finalmente, el argumento social afirma que la diseminación de las obras lleva a la cohesión social y los creadores, así, brindan un servicio a la sociedad. Si las ideas y experiencias de los creadores pueden ser

² Altmark, Daniel Ricardo y Molina Quiroga, Eduardo, Tratado de Derecho Informático, tomo I, Buenos Aires, Ed. La Ley, págs. 251-253, 2012.

³ Montoya Durana, Ana María, “Derecho de propiedad intelectual: una discusión comparativa entre las legislaciones de la Unión Europea y del pacto andino”, (En línea). Disponible en: <http://www.cecolda.org.co/publicaciones/8/derprop.htm> (Consultado: 13-08-04). Citado por Villalba Díaz, Federico; Carranza Torres, Luis R. “Alcance y fundamento del requisito de la originalidad en el derecho de autor”, El Derecho, 2 de noviembre de 2004, tomo 210, página 17.

compartidas por un público amplio dentro de un espacio breve de tiempo, ellas contribuyen al avance de la sociedad.

El presente trabajo tiene por objeto analizar el tratamiento impositivo del derecho de autor en la legislación argentina. Compartimos con Goldemberg ⁽⁴⁾ que éste es uno de los temas tributarios de mayor inquietud, por su trascendencia económica, el relativo al tratamiento correspondiente a los cánones, regalías o sumas que se transfieren al exterior en concepto de derechos de autor, frente al impuesto a las ganancias. Es un tema gravitante porque involucra a muchísimos sectores o industrias que comercian con obras o creaciones intelectuales protegidas por la ley 11.723, de propiedad intelectual, que pagan retribuciones por el uso o explotación de las obras y enfrentan la incertidumbre acerca de la exacta gravitación impositiva, en las múltiples formas que admite la utilización del derecho de autor.

⁴ Goldemberg, Cecilia E., "Impuesto a las ganancias sobre pagos por derechos de autor", Buenos Aires, Ed. La Ley, Periódico Económico Tributario N° 177, 2005.

1. MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS BASICOS

DEL DERECHO DE AUTOR

1.1. Propiedad intelectual

Toda exteriorización de un pensamiento puede ser considerada producto intelectual, pues es resultado de la actividad mental de su autor, quien crea –mediante la aplicación de la inteligencia humana– ideas, conceptos y expresiones que adquieren realidad de por sí, y que generalmente se exteriorizan en la materia que le da sustento o en la que se plasma.

Estos productos de la mente, toda vez que presentan carácter creativo, pertenecientes a las ciencias, a la literatura, a la poesía, la música, las artes figurativas, el cine, el teatro, etc., reciben el calificativo de “obras intelectuales”. Cuando estos productos intelectuales están protegidos por la tutela que les brinda la ley se convierten en *propiedad intelectual* o *derecho intelectual*. ⁽⁵⁾

1.2. Las dos ramas de la propiedad intelectual: propiedad industrial y derecho de autor

Existen distintos organismos, tanto a nivel internacional como nacional, encargados de promover iniciativas y desarrollar actividades conducentes al mejor conocimiento y protección de la Propiedad Intelectual, entre los cuales podemos mencionar a la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) y al Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI), respectivamente. Estos explican que el derecho de autor forma parte de un concepto más amplio: la propiedad intelectual.

En este orden de ideas, la OMPI brinda la siguiente la definición:

*“La **propiedad intelectual** tiene que ver con las creaciones de la mente: las invenciones, las obras literarias y artísticas, los símbolos, los nombres, las imágenes y los dibujos y modelos utilizados en el comercio.*

*“La **propiedad intelectual** se divide en dos categorías: la **propiedad industrial**, que incluye las invenciones, patentes, marcas, dibujos y modelos industriales e indicaciones geográficas de procedencia; y el **derecho de autor**, que abarca las obras literarias y artísticas, tales como las novelas, los poemas y las obras de teatro, las películas, las obras musicales, las obras de arte, tales como los dibujos, pinturas, fotografías, esculturas, los diseños arquitectónicos y las obras realizadas por medios tecnológicos como los programas informáticos y las bases de datos electrónicas. Los derechos relacionados con el derecho de autor son los derechos*

⁵ Sherwood, “Beneficios que brinda la protección de la propiedad intelectual”, “Derechos intelectuales”, n° 4, p.74. Citado por Farina, Juan M., “Contratos comerciales modernos. Modalidades de contratación empresarial, 3ª ed.”, Astrea, 2005, volumen 2, página 235.

de los artistas, intérpretes y ejecutantes sobre sus interpretaciones y ejecuciones, los derechos de los productores de fonogramas sobre sus grabaciones y los derechos de los organismos de radiodifusión sobre sus programas de radio y de televisión.”

Considerando dicha definición, podemos afirmar que el concepto de propiedad intelectual, contiene como dos grandes ramas: el **derecho de autor** (en Argentina, está protegido por la ley 11.723, conocida como “ley de propiedad intelectual”) y la **propiedad industrial**. Ésta última comprendería todo aquello que está regido por la ley de patentes de invención, de modelos o diseños industriales y de marcas, y que tiende directa o indirectamente, a la satisfacción de necesidades o comodidades materiales (conservación de la vida y la salud, bienestar físico, habitación, viajes, etc.). En Argentina, el INPI es el órgano de aplicación, y debe asegurar la observancia de las siguientes leyes: 24.481 (Patentes y Modelos de Utilidad), 22.362 (Marcas), 22.426 (Transferencia de Tecnología) y del Decreto Ley 6673/63 (Modelos y Diseños Industriales). Su misión es la protección de los derechos de propiedad industrial a través del otorgamiento de títulos y/o efectuando los registros establecidos en la Legislación Nacional para tal fin.

1.3. El derecho de autor

El derecho de autor constituye una rama del derecho que regula las facultades del autor respecto de las creaciones que emanan de su espíritu. Este derecho se sustenta en la premisa que sólo la persona física es capaz de crear y -como colofón a ello- únicamente a ella le corresponde la condición de autor y el goce de las atribuciones que la legislación le confiere. El hecho generador de estos derechos es la existencia de una producción personal de un único autor o de un grupo de ellos –llamadas obras colectivas o en colaboración–.

Es importante mencionar que, el derecho de autor, no protege las ideas propiamente dichas, sino únicamente el medio por el cual se expresan éstas. La obra, para ser protegida, debe tener un soporte material, por lo tanto, la protección del derecho de autor nace desde el momento de su creación, es decir, en el momento en que las ideas abandonan el mundo espiritual para plasmarse en un medio que sea tangible a los sentidos.

Al respecto, Baroli, López y Sagaró ⁽⁶⁾ sostienen que es objeto de amparo el estilo de la manifestación intelectual, el sello personal del autor, la forma de su exteriorización, pero no el contenido. Las ideas no constituyen obras, razón por la cual son libres y de dominio público. Ello es así para evitar que se obstaculice la creatividad y su consecuente difusión. Es evidente que un mismo tema puede ser tratado infinitas veces y cada autor le imprimirá su impronta de personalidad.

⁶ Baroli, María Inés; López, Gabriela F.; Sagaró Diana, “El derecho de autor y el Impuesto a las Ganancias”. Jornadas Tributarias N° 35 del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Buenos Aires, Noviembre, 2005.

1.3.1. Obras protegidas

De acuerdo a la definición brindada por la OMPI -transcripta en el punto 1.2.- en relación a la categoría de derecho de autor, se entiende por “obras literarias y artísticas” toda obra original, independientemente de lo que valga desde el punto de vista literario o artístico. Tal como lo mencionáramos, las ideas plasmadas en la obra no necesariamente deben ser originales, lo que debe ser creación original del autor es la forma de expresión de las mismas. En el artículo 2 del *Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas* se estipula lo siguiente: “Los términos ‘obras literarias y artísticas’ comprenden todas las producciones en el campo literario, científico y artístico, cualquiera que sea el modo o forma de expresión”. A continuación de esa definición, en el Convenio se enumeran los siguientes ejemplos de obras de esa índole:

- libros, folletos y otros escritos;
- conferencias, alocuciones, sermones;
- obras dramáticas o dramático-musicales;
- obras coreográficas y pantomimas;
- composiciones musicales con o sin letra;
- obras cinematográficas, a las cuales se asimilan las obras expresadas por procedimiento análogo a la cinematografía;
- obras de dibujo, pintura, arquitectura, escultura, grabado, litografía;
- obras fotográficas, a las cuales se asimilan las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía;
- obras de artes aplicadas; ilustraciones, mapas, planos, croquis y obras tridimensionales relativas a la geografía, a la topografía, la arquitectura o las ciencias;
- traducciones, adaptaciones, arreglos musicales y demás transformaciones de una obra literaria o artística, que están protegidas como obras originales, sin perjuicio de los derechos del autor de la obra original;
- colecciones de obras literarias o artísticas tales como las enciclopedias y antologías que, por la selección y la disposición de las materias, constituyan creaciones intelectuales, que quedarán protegidas como tales, sin perjuicio de los derechos de los autores sobre cada una de las obras que formen parte de esas colecciones.

Los países miembros de la Unión de Berna, a los que vienen a sumarse un gran número de otros países, estipulan en sus leyes de derecho de autor la protección de las categorías de obras anteriormente mencionadas. Ahora bien, no se aspira a abarcar todos los casos en esa lista. En la normativa de derecho de autor se protegen también otros modos o formas de expresión de obras en los campos literario, científico y artístico.

Los programas informáticos y las producciones multimedios constituyen un buen ejemplo de categoría de obra que no figura en la lista del Convenio de Berna pero que

entra sin duda dentro de lo que se entiende por producción en los campos literario, científico y artístico en el sentido de lo estipulado en el artículo 2. ⁽⁷⁾

En cuanto a la protección jurídica de los derechos de las obras, ésta se basa en permitir su uso únicamente a aquellos sujetos autorizados por el autor o persona física o jurídica a quien éste haya cedido la titularidad de los mismos. Dicha utilización puede consistir en la copia o reproducción de la obra, su distribución al público, alquiler de las reproducciones confeccionadas (como por ejemplo programas de computación), su transmisión por cable, radio o televisión, y realización de grabaciones sonoras en los casos de interpretaciones de obras musicales.

1.3.2. Derechos protegidos

El derecho de autor reconoce al creador de obras intelectuales una doble vertiente de facultades exclusivas, oponibles *erga omnes*, que forman el contenido de la materia: las de carácter personal destinadas a la protección de su personalidad en relación con su obra, cuya finalidad es garantizar intereses intelectuales, que constituyen el llamado *derecho moral*, y las de carácter patrimonial concernientes a la explotación de la obra, que le permiten obtener una remuneración cuando se utiliza su creación y constituyen el llamado *derecho patrimonial*. ⁽⁸⁾

A continuación, analizaremos cada uno de ellos.

1.3.2.1. Derecho personal o político (derecho moral)

En el artículo 6 bis del Convenio de Berna se estipula la obligación que tienen los Estados contratantes de conceder a los autores: 1) el derecho a reivindicar la paternidad de la obra (derecho de paternidad); y 2) el derecho a oponerse a cualquier deformación u otra modificación de la obra o cualquier atentado a la misma que cause perjuicio a su honor o a su reputación (derecho a la integridad). Por lo general, esos derechos se conocen con el nombre de derechos morales de los autores. ⁽⁹⁾

Entendemos por facultades morales a las prerrogativas inalienables y perpetuas de las que goza el creador y que lo facultan para defender la integridad de la creación y verse identificado en ella, así como la posibilidad de dar a conocer su obra cuando y en la forma que el autor desee. ⁽¹⁰⁾

El derecho moral nace como derecho subjetivo en cabeza exclusiva del autor, quien lo puede ejercer discrecionalmente con el fin de garantizar sus intereses. No es innato, es

⁷ Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, "Principios básicos del derecho de autor y los derechos conexos".

⁸ Villalba, Carlos A. y Lipszyc, Delia, "El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición", Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, pág. 135.

⁹ Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, "Principios básicos del derecho de autor y los derechos conexos".

¹⁰ Villalba Díaz, Federico A., "Limitaciones al derecho de autor en la ley 11.723", Abeledo Perrot, Jurisprudencia Argentina, 2005-I-1076, 16 de febrero de 2005.

decir que no lo tienen todas las personas por el sólo hecho de ser tales, sino quienes crean una obra y en relación con ésta.

El derecho moral está integrado por las facultades personales del autor sobre su obra, incluyendo el derecho a divulgarla o mantenerla en reserva, el retracto o arrepentimiento, a que le sea reconocida su autoría, a ejecutarla o exponerla públicamente, traducirla o adaptarla y a que su obra sea respetada, es decir que, al momento de su difusión lo sea sin modificaciones. Es irrenunciable, inalienable, extrapatrimonial, inembargable, inejecutable, inexpropiable y –en principio– de duración ilimitada.

La ley 11.723 se refiere al derecho moral, acordando protección al autor en los artículos 22, 36, 39, 47, 51, 52, 56, 72 y 83.

1.3.2.2. Derecho a la explotación económica (derechos patrimoniales)

Los derechos patrimoniales posibilitan que el autor efectúe la explotación de su obra o, como es habitual, que autorice a otros a realizarla, que participe en esa explotación y que obtenga un beneficio económico. Todas las expresiones con que se designa a los derechos patrimoniales —derechos pecuniarios, derechos de explotación, monopolio de explotación— aluden a esa finalidad básica de la materia que, históricamente, fue su primer objetivo.

El núcleo de los derechos patrimoniales se encuentra en el artículo 2º de la ley 11.723, el cual establece:

“El derecho de propiedad de una obra científica, literaria o artística comprende para su autor la facultad de disponer de ella, de publicarla, de ejecutarla, de representarla y exponerla en público, de enajenarla, de traducirla, de adaptarla o de autorizar su traducción y de reproducirla en cualquier forma”.

Tanto el derecho moral como los patrimoniales son derechos absolutos, oponibles *erga omnes*, pero, a diferencia del derecho moral, los derechos patrimoniales son transmisibles y su duración es limitada. Al respecto, el artículo 5º dispone:

“La propiedad intelectual sobre sus obras corresponde a los autores durante su vida y a sus herederos o derechohabientes hasta setenta años contados a partir del 1 de Enero del año siguiente al de la muerte del autor.

En los casos de obras en colaboración, este término comenzará a contarse desde el 1 de Enero del año siguiente al de la muerte del último colaborador. Para las obras póstumas, el término de setenta años empezará a correr a partir del 1 de Enero del año siguiente al de la muerte del autor.

En caso de que un autor falleciere sin dejar herederos, y se declarase vacante su herencia, los derechos que a aquél correspondiesen sobre sus obras pasarán al Estado por todo el término de Ley, sin perjuicio de los derechos de terceros.”

Para el caso específico de las interpretaciones o ejecuciones fijadas en fonogramas, el artículo 5° bis, establece:

“La propiedad intelectual sobre sus interpretaciones o ejecuciones fijadas en fonogramas corresponde a los artistas intérpretes por el plazo de SETENTA (70) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente al de su publicación. Asimismo, la propiedad intelectual sobre los fonogramas corresponde a los productores de los fonogramas o sus derechohabientes por el plazo de SETENTA (70) años contados a partir del 1º de enero del año siguiente al de su publicación. Los fonogramas e interpretaciones que se encontraren en el dominio público sin que hubieran transcurrido los plazos de protección previstos en esta ley, volverán automáticamente al dominio privado por el plazo que reste, y los terceros deberán cesar cualquier forma de utilización que hubieran realizado durante el lapso en que estuvieron en el dominio público.”

Desde el punto de vista normativo, el derecho patrimonial está compuesto de una serie de facultades que le otorgan al autor el derecho exclusivo a explotar la obra por sí mismo o, como es habitual, a autorizar a otros a hacerlo; puede ejercer sus derechos directamente o, como es común en relación con determinados géneros de obras —en particular las musicales no dramáticas—, delegar su administración en una organización de gestión colectiva (o sociedad de autores). ⁽¹¹⁾

El autor podrá transferir sus derechos entre vivos (por cesión o enajenación) o mortis causa (a sus herederos o derechohabientes). Conforme surge del artículo 51 del cuerpo legal, tanto el autor como sus derechohabientes *“pueden enajenar o ceder total o parcialmente su obra”*. Se producirá una cesión total en caso que el autor transfiera la titularidad de todos los derechos patrimoniales de su obra. Será parcial si se transmiten uno o varios de ellos (por ejemplo, el caso de la cesión del derecho de adaptación de una obra sin el de reproducción).

1.3.3. Contratos de cesión o licencia de derechos de autor

El autor tiene dos alternativas para obtener un beneficio económico de su obra: celebrar un contrato de cesión —en el cual transfiere a terceros su derecho de propiedad sobre el bien inmaterial, a título oneroso o gratuito—, o suscribir un acuerdo de licencia —en el cual autoriza a un tercero a explotar el bien a cambio de una retribución pactada—. Ambos constituyen instrumentos jurídicos mediante los cuales se realiza la transferencia de la titularidad de la obra o los derechos a su explotación, por parte del autor original, hacia determinado individuo o entidad, recibiendo como contraprestación un único pago (situación que suele darse en el caso de cesión plena de derechos) o el cobro de

¹¹ Villalba, Carlos A. y Lipszyc, Delia, “El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición”, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, págs. 154 y 155.

importes periódicos (pudiendo éstos adoptar la forma de montos mensuales fijos o de porcentajes sobre ventas). ⁽¹²⁾

Al respecto, el glosario de la OMPI establece las diferencias existentes entre los contratos de cesión y los de licencia. En relación a la cesión, expresa que “significa la transferencia de un derecho de autor, o parte de él, como una especie de propiedad”. Por su parte, sobre la licencia, sostiene que “en la esfera del derecho de autor, se entiende generalmente por licencia la autorización (permiso) concedida por el autor u otro titular del derecho de autor (licenciante) al usuario de la obra (licenciatario) para utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con unas condiciones convenidas entre ambos en el contrato pertinente (acuerdo de licencia)”. Agrega que “a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad; constituye únicamente un derecho o derechos a utilizar la obra con sujeción al derecho de autor sobre ella, derecho que sigue siendo de la pertenencia del licenciante, si bien queda restringido en función del alcance de la licencia concedida”.

Sobre el caso particular de la transmisión de software –que en general recibe la denominación de licencia– nos referiremos más adelante.

1.3.4. Limitaciones al derecho de autor

Villalba Díaz ⁽¹³⁾ sostiene que existen razones de interés cultural, informativo o de practicidad que determinan la conveniencia de establecer ciertas limitaciones o excepciones al ejercicio del derecho del titular del derecho de autor sobre su obra.

Por su parte, Villalba y Lipszyc ⁽¹⁴⁾, opinan que las motivaciones por las cuales se establecen limitaciones son diferentes: razones de política social (las necesidades de la sociedad en general y de los autores –especialmente de los investigadores– en particular, en materia de conocimiento e información), o bien, la necesidad de asegurar el acceso a las obras y su difusión a fin de satisfacer el interés público general (las licencias no voluntarias).

Según el glosario de la OMPI, estas limitaciones –que a menudo se denominan “excepciones”– son disposiciones contenidas en las legislaciones de derecho de autor que restringen el derecho exclusivo del autor en lo que respecta a la explotación de su obra (utilización económica de la obra).

No afectan el derecho moral de autor (únicamente restringen sus derechos patrimoniales), razón por la cual sólo se pueden aplicar después de la primera publicación de la obra realizada con autorización del autor; se debe mencionar el nombre del autor y la fuente, y no se pueden introducir modificaciones.

¹² Campagnale, Norberto, Catinot, Guadalupe y Parrondo, Alfredo, “El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, La Ley, Buenos Aires, 2000, pág. 363.

¹³ Villalba Díaz, Federico A., “Limitaciones al derecho de autor en la ley 11.723”, Abeledo Perrot, Jurisprudencia Argentina, 2005-I-1076, 16 de febrero de 2005.

¹⁴ Villalba, Carlos A. y Lipszyc, Delia, “El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición”, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, pág. 191.

1. MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS BASICOS DEL DERECHO DE AUTOR

Las limitaciones de los derechos patrimoniales del autor se encuentran en todas las legislaciones, por lo general agrupadas en capítulos especiales, aunque algunas veces aparecen sin catalogar en forma orgánica, como en la ley 11.723.

Según la OMPI ⁽¹⁵⁾, las limitaciones o restricciones al derecho de autor pueden clasificarse de la siguiente forma:

1. las que autorizan la utilización libre y gratuita

Están siempre sometidas al cumplimiento de ciertas condiciones fijadas por la ley, sobre todo en lo concerniente a las modalidades y el alcance de la utilización y a la protección de los derechos morales del autor.

Dentro de este instituto encontramos: el derecho de cita, uso para información periodística, difusión de discursos parlamentarios sin fines de lucro, usos afectados a planes de estudios, ejecuciones públicas a cargo de determinados organismos del Estado, libre utilización del retrato fotográfico.

2. las que están sometidas a remuneraciones (licencias legales y licencias obligatorias)

Con las también llamadas *licencias no voluntarias*, las obras pueden ser utilizadas en determinadas circunstancias sin precisarse autorización del titular de los derechos aunque se debe proceder a la compensación respecto de dicha utilización. Esas licencias se llaman “no voluntarias” en la medida en que están contempladas en la Ley y no derivan del ejercicio de la prerrogativa exclusiva de que goza el titular del derecho de autor para autorizar determinados actos. Las licencias no voluntarias suelen aplicarse en los casos en los que surgen nuevas tecnologías para la difusión de obras al público por lo que los legisladores nacionales temen que los titulares de derechos podrían impedir el desarrollo de esa nueva tecnología al denegar la autorización para la utilización de las obras.

1.4. Derechos con protección indirecta: el know-how

Para la Cámara Internacional de Comercio, el know-how es la totalidad de los conocimientos del saber especializado y de la experiencia volcada en el procedimiento y en la realización de técnicas de fabricación de un producto. Este conocimiento permite ser transferido y ser objeto de locación de obra intelectual.

Dado que el ordenamiento legal local carece de una definición de éste término, nos remitimos a los Comentarios del artículo 12 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la OCDE, donde se expone la definición que, sobre el tema, brinda la Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle, según la cual el *know-how* consiste en “...el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en

¹⁵ Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, “Principios básicos del derecho de autor y los derechos conexos”. http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/es/intproperty/909/wipo_pub_909.pdf

las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el know-how es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica.”

Sobre la relación entre asistencia técnica y know-how, Screpante ⁽¹⁶⁾ sostiene que el conocimiento técnico es el know-how y su aplicación práctica es el asesoramiento o asistencia técnica, los cuales generalmente van de la mano, ya que la adquisición de know-how también requiere la adquisición de asistencia técnica para poder ponerlo en marcha, por ello la íntima relación entre estos dos conceptos y su difícil delimitación a efectos fiscales. (...) la asistencia técnica implica transferencia del intangible, situación que sucede también con el know-how, pero se diferencian en cuanto a que cuando solo se transfiere know-how se transfiere la técnica para que el adquirente la lleve a cabo por sus propios medios, si requiere de aplicación práctica, ya estaríamos sumando el concepto de asistencia técnica.

Distinto es el caso de la transferencia de know-how complementado con un servicio tecnológico, ya que allí no hay transferencia de intangible, resultando simplemente un servicio de apoyo, por el cual el proveedor se obliga a realizar una obra que requiere ciertas competencias pero no se obliga a transferirlas al adquirente.

Campagnale, Catinot y Parrondo ⁽¹⁷⁾ afirman que mientras el derecho de autor protege únicamente la obra creada, es decir la expresión material y visible de una idea o pensamiento, la protección jurídica del know how implica resguardar, en cierta forma, la propia idea creadora.

1.5. Relación de empleo y derechos de autor protegidos

A continuación, efectuaremos un breve comentario referido a los descubrimientos e invenciones personales del trabajador, los cuales están regulados en los artículos 82 y 83 de la ley de contrato de trabajo N° 20.744, y que disponen:

Artículo 82 – “Invenciones del trabajador. Las invenciones o descubrimientos personales del trabajador son propiedad de éste, aun cuando se haya valido de instrumentos que no le pertenecen.

Las invenciones o descubrimientos que se deriven de los procedimientos industriales, métodos o instalaciones del establecimiento o de experimentaciones, investigaciones, mejoras o perfeccionamiento de los ya empleados, son propiedad del empleador. Son igualmente de su propiedad las invenciones o descubrimientos, fórmulas, diseños, materiales y combinaciones que se obtengan habiendo sido el trabajador contratado con tal objeto”.

¹⁶ Screpante, Mirna S., “La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias”, La Ley, Práctica Profesional, N° 151, 2011.

¹⁷ Campagnale, Norberto, Catinot, Guadalupe y Parrondo, Alfredo, “El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, La Ley, Buenos Aires, 2000, pág. 373.

Artículo 83 – *“Preferencia del empleador. Prohibición. Secreto. El empleador deberá ser preferido en igualdad de condiciones a los terceros, si el trabajador decidiese la cesión de los derechos a la invención o descubrimiento en el caso del primer párrafo del art. 82 de esta ley.*

Las partes están obligadas a guardar secreto sobre las invenciones o descubrimientos logrados en cualquiera de aquellas formas”.

El primer párrafo del artículo 82, nace del derecho de propiedad contenido en el artículo 17 de la Constitución Nacional, el cual es inviolable, es decir que ni el Estado, ni los particulares pueden privar en forma arbitraria a una persona de su propiedad o restringir ese derecho irrazonablemente, excepto que exista una causa legal o un proceso judicial que así lo declare.

Sobre el particular, Díaz ⁽¹⁸⁾ sostiene que, en materia de invenciones realizadas por el trabajador, se puede vislumbrar un terceto de posibilidades. Por un lado, las invenciones por el trabajador cuando él ha sido contratado para realizar las tareas investigativas y de desarrollo, las cuales reciben el nombre de "invenciones de servicio absoluto". Éstas se encuentran reguladas en el artículo 10 de la ley 24.481. Las "invenciones relativas" son las que se desarrollan en el ámbito del empleador, por el trabajador que, sin estar obligado por contrato, unió datos, equipos y recursos económicos otorgados por el empleador. Y, finalmente, se encuentran las llamadas "invenciones libres", que son realizadas por el trabajador que las creó, sin estar obligado y sin la utilización de medios suministrados por el patrono.

Como contrapartida de las obligaciones del empleador se encuentran los derechos del trabajador y uno de ellos es el deber de prestar su propiedad sobre los descubrimientos o inventos o sobre una mayor retribución. El principio es que las invenciones son del trabajador aunque utilice elementos ajenos, salvo que haya sido contratado para ello o haya utilizado conocimientos o medios adquiridos con anterioridad por el empleador.

Si el trabajador no es el titular, la titularidad es del empleador, y si el opus excede el objeto del contrato, debe abonar una remuneración complementaria, o si es una derivación de procedimientos anteriores, una compensación económica justa (artículo 10, ley 24.481) y si el empleador cede la explotación del invento, debe compartir en partes iguales su titularidad con el trabajador.

Si hubiere desacuerdo en cuanto a la compensación, se puede recurrir al INPI, y en caso de que el trabajador no la considerara equitativa resultará apelable ante la justicia federal en lo civil y comercial (de acuerdo a lo establecido por el decreto reglamentario 260/1996).

¹⁸ Díaz, Jorge D., "Invenciones del trabajador. Particularidades de los arts. 82 y 83, Ley de Contrato de Trabajo", Abeledo Perrot, RDLSS, 2013-5-439, 1 de marzo de 2013.

2. EVOLUCION Y MARCO LEGISLATIVOS

EN ARGENTINA

2.1. Régimen legal de la propiedad intelectual

El sustento de la ley de propiedad intelectual N° 11.723 está reconocido por la Constitución Nacional en el artículo 17, el cual estatuye que *"Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento por el término que le acuerde la ley"*.

El reconocimiento a los autores de un derecho de propiedad sobre sus obras, esencial e inequívoco, semejante al derecho de dominio sobre las cosas materiales, y su inclusión en nuestra Constitución Nacional entre los derechos fundamentales del individuo —que no son una simple creación de la ley sino que pueden y deben ser reconocidos sin que sea necesaria su reglamentación—permitió que los tribunales aplicaran el derecho de autor aún antes de dictarse una ley específica sobre la materia.⁽¹⁹⁾

La primera ley sancionada en la República Argentina sobre derechos de autor es la número 7092 promulgada por el Poder Ejecutivo Nacional el 23 de septiembre de 1910 y publicada en el Boletín Oficial el 24 de septiembre del mismo año.

Actualmente rige la ley 11.723 promulgada por el Poder Ejecutivo Nacional el 28 de septiembre de 1933 y publicada en el Boletín Oficial el 30 de septiembre del mismo año.

Originalmente, el organismo encargado de dar cumplimiento a los objetivos establecidos en el régimen legal de la propiedad intelectual, en el marco de la categoría de derechos de autor, fue el "Registro de Propiedad Intelectual". Luego, por el decreto 800/1971 (B.O. 08/08/1972), su denominación se cambió por la de "Dirección Nacional del Derecho de Autor", que rige en la actualidad. Sin embargo, dicha norma fue derogada por el decreto 2137/1983 (B.O. 01/09/1983), el cual continúa vigente, y establece:

"DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR

"Unidad Sustantiva"

MISION

Entender en la organización y funcionamiento del Registro de Derechos de Autor, a fin de dar cumplimiento a los objetivos establecidos en el régimen legal de la propiedad intelectual.

FUNCIONES

1) Entender en el registro de obras científicas, literarias, artísticas y de publicaciones periódicas protegidas por el régimen de la propiedad intelectual, en la resolución de oposiciones a obras inscriptas o en trámite y en la inscripción de

¹⁹ Villalba, Carlos A. y Lipszyc, Delia, "El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición", Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, pág. 3.

editoriales, convenios y otros actos jurídicos.

2) Inspeccionar editoriales a fin de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones interpuestas a las mismas.

3) Entender en la realización de estudios sobre aplicación de normas relacionadas con regímenes de derecho de autor, compilación de estadísticas sobre la actividad registral y en la edición de publicaciones sobre estos temas.

4) Asesorar a autoridades nacionales, provinciales, municipales e instituciones internacionales en materias relacionadas con el derecho de autor y entender en la atención de las relaciones institucionales de la repartición.”

2.1.1. Ley 7092 (20)

La primera ley sobre la materia se sanciona en 1910, con apremio, estimulada por una motivación política. Con ocasión de las fiestas del centenario de la Revolución de Mayo, entre otras personalidades de relieve internacional llegó al país como invitado de honor el político y escritor francés Georges Clemenceau. En esos momentos, una compañía francesa estaba representando en el teatro Moderno de la ciudad de Buenos Aires la comedia “El velo de la felicidad” escrita por Clemenceau, lo cual fue advertido por éste así como la carencia de una ley que protegiera a las obras literarias y artísticas; ello condujo a que, sobre la base de un proyecto presentado el 24 de agosto de 1910 por los diputados Carlos Carlés y Manuel Carlés, el Congreso Nacional dictara la ley 7.092, que, por carecer de sanciones penales, resultó inocua y dejó las cosas en el estado en que estaban. La reforma parcial introducida por la ley 9.510 nada aportó al respecto. (21)

2.1.2. Ley 11.723 y sus modificatorias

Estuvo precedida por varios proyectos, entre los cuales cabe mencionar especialmente los presentados al Congreso Nacional en 1925 por el entonces diputado Matías G. Sánchez Sorondo (luego senador) y en 1932 por el diputado Roberto J. Noble. En 1933 se formó una Comisión Parlamentaria Especial, bicameral, encargada de estudiar el proyecto de ley sobre propiedad literaria, científica y artística, integrada por los senadores Sánchez Sorondo (presidente) y Mario Bravo, y por los diputados Noble, Ramón G. Loyarte y Silvio L. Ruggieri. El proyecto fue tratado y aprobado primero por la Cámara de Senadores (18-9-1933) y luego por la de Diputados (25-9-1933) y sancionado como ley 11.723 “sobre régimen legal de la propiedad intelectual”, promulgada por el Poder Ejecutivo Nacional el 28 de septiembre de 1933 y publicada en el Boletín Oficial de 30 de septiembre de ese mismo año. Si bien esta ley es conocida como ley de “propiedad

²⁰ Ley 7092: sanción 16-09-1910, promulgación 23-09-1910, B.O. 24-09-1910.

²¹ Villalba, Carlos A. y Lipszyc, Delia, “El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición”, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, págs. 6 y 7.

intelectual”, su contenido se dirige a regular concretamente los derechos de autor de obras científicas, literarias y artísticas. ⁽²²⁾ Su reglamentación, bajo el Decreto 41.223/1934, fue sancionada el 3 de mayo de 1934 y publicada en el Boletín Oficial el 7 de mayo de ese mismo año.

Fue una ley que los autores buscaban desesperadamente, porque la utilización que se hacía de sus obras era dramática. Entonces existían ediciones apócrifas e impresiones ilegales de libros, y ediciones falsificadas de obras musicales, que corrían por todo el país.

La aparición tardía de la ley 11.723 se compensó por el poder de recuperación del tiempo dilapidado a través de la capacidad para llenar el vacío autoral, que hasta el año de su promulgación, venía prolongándose desde 1810.

A partir de la ley comienzan a consolidarse las sociedades autorales, que tienen una gran relevancia como organismo de control. El derecho de autor es imposible de controlar sin la existencia de un organismo que se ocupe de ello. ⁽²³⁾

La ley 11.723, incluye dentro del concepto de propiedad intelectual –conforme al artículo 1º– a las obras científicas, literarias y artísticas, las cuales “...comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, entre ellos los programas de computación fuente y objeto; las compilaciones de datos o de otros materiales; las obras dramáticas, composiciones musicales, dramático-musicales; las cinematográficas, coreográficas y pantomímicas; las obras de dibujo, pintura, escultura, arquitectura; modelos y obras de arte o ciencia aplicadas al comercio o a la industria; los impresos, planos y mapas; los plásticos, fotografías, grabados y fonogramas, en fin, toda producción científica, literaria, artística o didáctica sea cual fuere el procedimiento de reproducción.” Pues, esta norma, utiliza el método enunciativo para definir los conceptos de obras literarias, artísticas y científicas, amparando toda creación del espíritu aunque no esté expresamente mencionada.

Téngase presente que lo que está protegido por esta ley es la obra, no la idea; es decir que, lo que no debe imitarse es la obra que materializa las ideas, pero no éstas.

En otro orden, nuestra jurisprudencia tiene dicho que es principio reiteradamente sentado que el derecho de autor no nace por el solo hecho del registro, sino que –además de este requisito administrativo– la obra debe constituir la creación intelectual y original que requiere la ley específica, pues este elemento constituye una exigencia de cumplimiento indispensable para la procedencia del amparo legal. ⁽²⁴⁾

El segundo párrafo del artículo 1º de la ley 11.723, al establecer que “La protección del derecho de autor abarcará la expresión de ideas, procedimientos, métodos de operación y conceptos matemáticos pero no esas ideas, procedimientos, métodos y conceptos en sí”, da cuenta, justamente, de que el objeto del derecho de autor es la obra propiamente dicha, la exteriorización de la idea de una forma inteligible y palpable.

²² Villalba, Carlos A. y Lipszyc, Delia, “El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición”, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, págs. 7 y 8.

²³ Salvat, Taleva, “Derechos de autor”, Buenos Aires, Valletta Ediciones, 1997, págs. 9 y 10.

²⁴ CNCivComFed, Sala II 29/12/81, JA, 1983-I-218. Citado por Farina, Juan M., “Contratos comerciales modernos. Modalidades de contratación empresarial, 3ª ed.”, Astrea, 2005, volumen 2, página 330.

En lo referente a los titulares del derecho de autor, el artículo 4º de la legislación nacional vigente, estatuye:

“Son titulares del derecho de propiedad intelectual:

- a) El autor de la obra;*
- b) Sus herederos o derechohabientes;*
- c) Los que con permiso del autor la traducen, refunden, adaptan, modifican o transportan sobre la nueva obra intelectual resultante.*
- d) Las personas físicas o jurídicas cuyos dependientes contratados para elaborar un programa de computación hubiesen producido un programa de computación en el desempeño de sus funciones laborales, salvo estipulación en contrario.”* (Inciso d) incorporado por art. 2º de la ley N° 25.036 B.O. 11/11/1998)

En relación con los autores extranjeros, el artículo 13 de la ley 11.723 establece que todas sus disposiciones –excepto las del artículo 57– son aplicables a las obras científicas, artísticas y literarias, publicadas en países extranjeros, siempre que correspondan a naciones que poseen normas de reconocimiento de la propiedad intelectual.

La ley de propiedad intelectual ha sido objeto de varias reformas parciales por las normas que detallamos a continuación ⁽²⁵⁾:

- *Decreto – ley 12.063/57 (B.O. 11/10/1957) – Modifica los artículos 5, 8, 30, 59 y 84.*
- *Decreto – ley 1224/58 (B.O. 14/02/1958) – Crea el Fondo Nacional de las Artes con sede en Buenos Aires. Deroga la ley 12.227 y los artículos 69 y 70 de la ley 11.723.*
- *Ley 17.567 (B.O. 12/01/1968) – Modifica los artículos 73 y 74 elevando las multas allí establecidas e introduce el artículo 74 bis que tipifica el delito de falsa atribución de autoría, que fue posteriormente derogado por ley 20.509, restablecido por ley 21.338 y, finalmente, derogado por ley 23.077.*
- *Ley 17.753 (B.O. 03/06/1968) – Modifica el artículo 36.*
- *Ley 18.453 (B.O. 01/12/1969) – Agrega la tercera parte del artículo 36.*
- *Ley 20.098 (B.O. 23/01/1973) – Modifica el párrafo final (tercera parte) del artículo 36 de la ley 11.723 (texto según Ley 11.753).*
- *Ley 23.741 (B.O. 25/10/1989) – En el artículo 1º sustituye la expresión “discos fonográficos” por “fonogramas” e introduce el artículo 72 bis que tipifica el delito de piratería fonográfica.*
- *Ley 24.249 (B.O. 17/11/1993) – Modifica del artículo 34.*
- *Ley 24.286 (B.O. 29/12/1993) – Modifica montos mínimo y máximo de las penas*

²⁵ Fuente: www.infoleg.gov.ar. Situación al 30 de noviembre de 2014.

de multa establecidas por los artículos 73 y 74.

- *Ley 24.870 (B.O. 16/09/1997)* – Modifica los artículos 5 y 84.
- *Ley 25.006 (B.O. 13/08/1998)* – Sustituye el artículo 34 de la ley 11.723 modificada por su similar 24.249, en relación a obras fotográficas y cinematográficas. Incorpora una disposición transitoria.
- *Ley 25.036 (B.O. 11/11/1998)* – Modifica los artículos 1, 4, 9 y 57 e incorpora el artículo 55 bis a la ley 11.723 – Protección de la Propiedad intelectual de los programas de computación objeto y fuente-.
- *Ley 25.847 (B.O. 06/01/2004)* – Sustituye el artículo 20.
- *Ley 26.285 (B.O. 13/09/2007)* – Exime del pago de derechos de autor a la reproducción y distribución de obras científicas o literarias en sistemas especiales para ciegos y personas con otras discapacidades perceptivas.
- *Ley 26.570 (B.O. 14/12/2009)* – Incorpora el artículo 5º bis.

2.2. Convenios internacionales sobre protección de los derechos intelectuales

Dos razones fundamentales pueden aducirse en general para explicar la necesidad de que los países promulguen leyes de protección de la propiedad intelectual. En primer lugar, a fin de amparar en las leyes los derechos morales y patrimoniales de los creadores respecto de sus creaciones y los derechos del público para tener acceso a las mismas. En segundo lugar, con miras a promover la creatividad y a los fines de la difusión y la aplicación de los resultados de la misma, así como para fomentar las prácticas comerciales leales que contribuyan a su vez al desarrollo económico y social.⁽²⁶⁾

La adhesión y ratificación a diversos acuerdos y convenios internacionales, tiene por objeto principal el fomento de la protección de la propiedad intelectual a nivel mundial mediante mecanismos de cooperación y colaboración entre los distintos Estados.

La República Argentina, mediante la ley 22.195 de 1980, se adhirió a tres convenios internacionales referidos a la protección de los derechos intelectuales:

- El “Convenio que establece la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual”
- El acta del “Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial”
- El acta del “Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas”

Además, la Argentina se ha adherido a la Convención de Ginebra de 1952 (ratificada por decreto ley 12.088/57); al Acta de Bruselas en 1948 (ley 17.251); al Convenio para la protección de los productores de fonogramas contra la reproducción no autorizada, celebrado en Ginebra en 1971 (ley 19.963); a la Convención de Roma en

²⁶ Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, “Principios básicos del derecho de autor y los derechos conexos”. http://www.wipo.int/export/sites/www/freepublications/es/intproperty/909/wipo_pub_909.pdf

1961 (ley 23.921) y a los Acuerdos sobre aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio ADPIC (ley 24.425).

2.2.1. Convenio que crea la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual

Los organismos intergubernamentales vinculados con las Naciones Unidas en virtud de acuerdos especiales son organizaciones separadas y autónomas que colaboran con aquéllas y entre sí por conducta del mecanismo de coordinación de Consejo Económico y Social. Uno de los organismos especializados, es la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI).

La OMPI es una organización internacional cuya finalidad es velar por la protección de los derechos de los creadores y propietarios de activos de propiedad intelectual en todo el mundo y porque los inventores y autores sean objeto del debido reconocimiento y retribución por su ingenio y creatividad. Su misión es desarrollar un sistema de propiedad intelectual internacional, que sea equilibrado y accesible y recompense la creatividad, estimule la innovación y contribuya al desarrollo económico, salvaguardando a la vez el interés público. Sus principales objetivos son:

- Preservar e incrementar el respeto de la propiedad intelectual en el ámbito internacional.
- Contribuir a la protección de la propiedad intelectual.
- Estimular la concertación de nuevos tratados y colaborar en la preparación de las leyes nacionales.
- Prestar asistencia técnico-jurídica a los países en desarrollo.
- Promover la aceptación más amplia de los tratados vigentes y su revisión.
- Estimular la actividad creadora, facilitando la transferencia de tecnología y la difusión de obras literarias y artísticas.

La OMPI tuvo su origen en el Convenio de París de 1883 para la Protección de la Propiedad Intelectual y en el Convenio de Berna de 1886 para la Protección de las Obras Artísticas y Literarias.

El Convenio mediante el cual se creó la OMPI fue firmado en la Conferencia celebrada en Estocolmo el 14 de julio de 1967, y entró en vigencia en el año 1970. Se estableció con el mandato de los Estados miembros de fomentar la protección de la propiedad intelectual en todo el mundo mediante la cooperación de los Estados y la colaboración con otras organizaciones internacionales. El 17 de diciembre de 1974, se transformó en un organismo especializado del sistema de organizaciones de las Naciones Unidas. Tiene su sede en la ciudad de Ginebra (Suiza).

2.2.2. Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial

Este Convenio fue firmado en París el 20 de marzo de 1883 y fue objeto de sucesivas revisiones: en Bruselas el 14 de diciembre de 1900; en Washington el 2 de junio de 1911; en La Haya el 6 de noviembre de 1925; en Londres el 2 de junio de 1934; en Lisboa el 31 de octubre de 1958; y en Estocolmo el 14 de julio de 1967. Mediante este Convenio, se procura la protección internacional de los derechos intelectuales aplicados a la industria y el comercio. Ha tratado de instrumentar un régimen de protección internacional a fin de evitar la “piratería” en este terreno.

La Convención de París fue incorporada a nuestra legislación con la sanción de la ley 17.011 (B.O. 17/11/1966). Cuando la Argentina se adhirió a la Convención de París, lo hizo respecto del texto de Lisboa (1958). En 1980, la República Argentina promulga la ley 22.195, que aprobó los artículos 13 a 30 de la versión de Estocolmo (1967) y no los artículos 1° al 12 de dicha versión, conforme a lo permitido por el artículo 20.1.b.i del Convenio de París, versión Estocolmo.

En 1980, la Corte Suprema, en un fallo muy discutible, sostuvo que la ley 22.195 había derogado la vigencia de los artículos 1° a 12 del Convenio de París, versión Lisboa (1958), que fuera aprobada por la anterior ley 17.011 y que, por tanto, en nuestro país sólo tenían vigencia los artículos 13 a 30 del Convenio, versión Estocolmo.

En contra de este criterio, una corriente doctrinal importante sostiene que en nuestro país rige el Convenio total: los artículos 1° a 12, en versión Lisboa (ley 17.011), y los artículos 13 a 30, en versión Estocolmo (ley 22.195). ⁽²⁷⁾

2.2.3. Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas

En el último cuarto del siglo XIX, en Europa se produjeron grandes polémicas vinculadas con los movimientos sindicales y los derechos de los trabajadores; en ese contexto, los trabajadores de la cultura, en especial los escritores y los pintores, comenzaron a agremiarse al conjuro de las tendencias políticas, al igual que otros asalariados, forzados a la vez por las necesidades de defenderse de la situación de expropiación a la que se encontraban sometidos.

Fregoteados por el escritor Víctor Hugo, históricamente reconocido como el primer sindicalista de los autores, los representantes de *Association Litteraire Internationale*, la *Société des gens des lettres* y la *Boersenverein der deutschen Buchändler*, en 1882, comenzaron en Roma una serie de encuentros destinados, en principio, a la creación de un organismo internacional que los representara pero que, en definitiva, sirvió de sustento al Convenio de Berna. ⁽²⁸⁾

²⁷ Farina, Juan M., “Contratos comerciales modernos. Modalidades de contratación empresaria, 3ª ed.”, Astrea, 2005, volumen 2, págs. 336 y 337.

²⁸ Goldstein, Mabel, “Derecho de autor y sociedad de la información”, Buenos Aires, Ed. La Rocca, 2005, página 73.

Concluido el 9 de setiembre de 1886, el Convenio de Berna para la protección de las obras literarias y artísticas, otorga un alto nivel de protección internacional del derecho de autor que se fue plasmando a través de las revisiones periódicas mediante las cuales se perfeccionó el sistema jurídico que establece entre los Estados Partes –constituidos en Unión– y se introdujeron diversas reformas: para proteger nuevas formas de creación (obras fotográficas y cinematográficas), ampliar los derechos específicos reconocidos a los autores (a medida que surgieron y se desarrollaron nuevas técnicas de utilización y de difusión de las obras), elevar los criterios mínimos de protección (supresión de formalidades, plazos mínimos de protección), uniformar la reglamentación convencional, efectuar una reforma organizativa y estructural, y establecer disposiciones particulares para los países en desarrollo.

El Convenio fue objeto de cinco revisiones (Berlín, 1908; Roma, 1928; Bruselas, 1948; Estocolmo, 1967; y París, 1971) –y de tres complementos (París, 1896; Berna, 1914; y Ginebra, 1979)–. Sujetas al consentimiento unánime de los países que componen la Unión (art. 17 del Acta originaria de Berna), esas revisiones fueron previstas por el Convenio desde su origen; marcaron las etapas sucesivas del Convenio y han sido una de las principales razones de su perdurabilidad como instrumento convencional básico de la protección internacional del derecho de autor. ⁽²⁹⁾

Mediante la ley 25.140 ⁽³⁰⁾, y de acuerdo con la redacción del Convenio de Berna según su última revisión en 1971, Argentina adhirió por segunda vez al mismo, como uno más del centenar de países de los cinco continentes que son sus Estados parte.

²⁹ Villalba, Carlos A.; Lipszyc, Delia. “El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición actualizada”, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2009, página 648.

³⁰ Esta Ley reemplazó a las leyes 17.251 y 22.195, anteriores instrumentos de ratificación del Convenio de Berna.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

3.1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3.1.1. Evolución legislativa

El punto de inicio de la exención de derechos de autor ⁽³¹⁾ fue en el artículo 45 de la ley 12.345, de presupuesto de la administración nacional para el año 1937, mediante el cual se dispuso incluir a la entonces **ley 11.682** ⁽³²⁾ (art. 5º, inc. j.), de impuesto a los réditos, en cuanto a exenciones, el siguiente texto: *“Los derechos amparados por la ley 11.723, de propiedad intelectual, cuando el impuesto incida directamente sobre los titulares enumerados en el art. 4º de la misma”*. Pues, la norma así incorporada no incluyó, en sus orígenes, límite cuantitativo alguno y, al no distinguir, también regía para extranjeros.

Con posterioridad, después de doce años de vigencia de dicho impuesto, fue con el **decreto ley 18.229**, del 31 de diciembre de 1943, que la exención se otorgó para *los derechos de autor, en la parte que no excedan de m\$n 6.000 por año fiscal*. En lo sucesivo, esa cifra fue objeto de modificación por sucesivas leyes: 14.393, del 22 de diciembre de 1954; 15.273, del 15 de febrero de 1960; y 18.573, del 30 de enero de 1970.

Al respecto, la Exposición de motivos del decreto ley 18.229/1943 señaló: *“La exención contenida en la ley en vigencia alcanza a la totalidad de los derechos de propiedad intelectual percibidos por los titulares enunciados en el artículo 4 de la ley 11.723”*. Asimismo, sobre la limitación de la exención a los derechos de autor, agregó: *“Como puede notarse el objeto de esta modificación estriba en garantizar el beneficio que comporta la exención al auténtico autor; así como también razones de justicia impositiva,*

³¹ Al ser debatida la inclusión de esta exención, los senadores destacaron la forma en que los productores intelectuales y artísticos obtienen o procuran obtener de sus obras los recursos necesarios para vivir, lo que los diferencia de los profesionales que ejercen un oficio por cuenta propia o prestan servicios a cambio de una retribución e hicieron hincapié en que *“La Constitución Nacional establece expresamente, entre los fines del Estado argentino, el fomento de las ciencias y las artes. Consecuentemente con esa orientación fundamental el Honorable Senado votó por unanimidad, la ley 11.723, de propiedad intelectual. Y completaría su obra sancionando ahora la exención del impuesto a los réditos a los artistas y escritores”*.

Así fue que el Senado aprobó la norma incluyendo entre las exenciones al impuesto a los réditos a *“Los derechos amparados por la ley 11.723 de propiedad intelectual”* (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, año 1936).

Sin embargo, en la Cámara de Diputados, el diputado Ghioldi planteó la reforma del citado artículo por entender que la disposición sancionada por el Senado era demasiado amplia porque *“no sólo comprende a los productores, a los trabajadores intelectuales, a los obreros de la cultura sino que también viene a beneficiar a los que adquieran obras y las editan por cuenta propia. A los que comercian con ellas. Ese no es el propósito de la ley”*. Por ello propuso modificarla de manera que sus beneficios alcanzaran a *los derechos amparados por la ley, número 11.723, de propiedad intelectual cuando el impuesto incida directamente sobre los titulares enumerados en el artículo 4º de la misma”* y agregó *“es decir, sobre los productores o sobre sus derechohabientes en caso de fallecimiento”*. (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, año 1936). La modificación propuesta por la Cámara de Diputados fue finalmente aceptada por el Senado y la ley 12.143 - de Impuesto a las ventas de mercaderías- quedó redactada en esos términos.

³² El Congreso aprobó el 30 de diciembre de 1932 el proyecto, que se convirtió en ley 11.682, promulgada por el Poder Ejecutivo el 4 de enero de 1933.

gravar los citados derechos en cuanto exceden de cierto límite razonable, como lo es la suma establecida como base”.

Luego, con la sanción de la **ley 20.628**, de impuesto a las ganancias, también fue fijado un monto máximo de exención de \$30.000 por año fiscal. Sin embargo, el mismo fue eliminado años más tarde por la **ley 21.481** (vigente para personas físicas y sucesiones indivisas a partir del 01/01/1976 y para sociedades que cierren sus ejercicios sobre la base de balances comerciales a partir de los cerrados desde el 30/04/1976, y hasta 1995), modificando así el art. 20, inc. j) de la ley 20.628 por el siguiente: *“Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes y que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior”.* Sobre el mismo, Reig ⁽³³⁾ sostiene: *“La exención cubre ahora, sin diferenciación alguna, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11.723. En contraste con esta ampliación, que elimina todo límite en el monto deducible, se generaliza la exigencia de que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes; por otro lado se mantiene la condición de la inscripción de las obras en el registro nacional respectivo. Otra innovación deriva de la última frase del inciso j), que niega la exención a beneficiarios del exterior”.*

Asimismo, la ley 21.481 ha introducido la presunción de la ganancia neta del actual artículo 93, inc. b); momento en el cual se diferenció el tratamiento a asignar a los pagos en concepto de derechos de autor que tuvieran como destinatarios a beneficiarios del exterior, respecto de los residentes en el país –extendiendo a los titulares extranjeros, por vía distinta de la exención, los beneficios otorgados a los autores locales por el artículo 20 inc. j)–, incorporando la siguiente disposición:

Art. 100 - “Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

... b) El veinticinco por ciento (25%) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor”.

No deja lugar a dudas que para la ley 21.481 toda suma pagada al exterior, en concepto de derecho de autor, quedaba sujeta a la presunción del 25% de ganancia neta de fuente argentina, sin interesar la calidad o condición del beneficiario titular del derecho. Asimismo, ésta fue la interpretación confirmada por la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa **“Emi Odeon”**, en su sentencia del 31 de agosto de 1987.

³³ Reig, Enrique J., actualizado por Gebhardt, Jorge, Malvitano, Rubén H. Impuesto a las Ganancias, 11° edición. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2006.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Con motivo de la reforma que se introdujo a la ley del impuesto a las ganancias por la ley 21.481, en el mensaje que acompañó al proyecto de ley se expresó: *"Se ha considerado asimismo la incidencia del impuesto con respecto a ganancias que provienen de actividades que representan manifestaciones de cultura. Así, se han eximido íntegramente los beneficios provenientes de derechos amparados por la ley 11.723 con referencia a los autores y sus derechohabientes, siempre que se trate de personas residentes en el país. Esta medida se fundamenta en el hecho de que en general se trata de ganancias de carácter errático, que no obstante provenir de una fuente permanente, se producen a intervalos irregulares y en forma bastante aleatoria. En cuanto a las ganancias que obtengan beneficiarios del exterior por la explotación en el país de derechos de autor, o cuando se trate de artistas contratados por el Estado o por instituciones que no persigan fines de lucro, se propone disminuir la tasa efectiva que recae sobre las mismas, atendiendo a razones de promoción artística y cultural. Además, interesa al país poner a las editoriales locales en condiciones de competir en el mercado de libros en el ámbito de los países de habla española, evitando que los autores prefieran otras plazas por razones impositivas o que los editores, al tener que cargar con el impuesto, vean incrementados sus costos en forma tal que les impida competir"*.

Para alguna doctrina (³⁴), el párrafo se refería a la incidencia impositiva de ciertas actividades culturales y abordaba el tema proponiendo dos medidas. La primera de ellas era la exención de derechos amparados por la ley 11.723, con referencia a autores y sus derechohabientes, cuando son residentes del país, justificada por el carácter errático de tales ganancias. Esa consideración implicó la continuidad de las razones que en su momento inspiraron la exención para el pago del impuesto a los réditos obtenidos por artistas y escritores, reconocida por la ley 12.345, para completar el fomento de la producción intelectual consagrado en la ley 11.723, según explican los antecedentes parlamentarios de la sanción del art. 45 de la ley 12.345 en el año 1936, al incorporar la exención.

La segunda medida implicó la disminución de la tasa efectiva del impuesto sobre la explotación, en el país, de derechos de autor, con el objeto de facilitar el acceso a las artes y a la cultura del exterior, siendo para ello necesario evitar el encarecimiento de los costos de acceso a las obras que las exponen. El mensaje puso énfasis en la necesidad de facilitar a la industria editorial del país la posibilidad de competir en el mercado de libros de lengua española. Con esta norma no se trataba de alentar la producción artística y cultural en el suelo argentino y otorgar un trato preferente en cabeza del autor, sino alentar el consumo de manifestaciones culturales producidas en el exterior, para evitar que el tributo incidiera en el precio que los argentinos debían pagar para gozar de tales expresiones. A su vez, como ha quedado muy claramente explicitado, se pretendió beneficiar a la industria editorial local y así impedir que mayores tasas de retención la colocaran en condiciones competitivas desfavorables frente a otras importantes plazas de habla española.

³⁴ Goldemberg, Cecilia E., "Impuesto a las ganancias sobre pagos por derechos de autor", Buenos Aires, Ed. La Ley, Periódico Económico Tributario N° 177, 2005.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Otra parte de la doctrina (³⁵), no comparte esta opinión, en cuanto sostiene que el objeto de las normas de marras fue alentar el consumo de manifestaciones culturales producidas en el exterior. Cabe advertir que si bien la nota acompañatoria de la ley se señalaba que uno de los objetivos de la reforma era “(...) poner a las editoriales locales en condiciones de competir en el mercado de libros en el ámbito de los países de habla española (...)”, ello no implica en modo alguno que tales razones hayan sido las mismas que justificaron la sanción del artículo 20, inciso j), a cuyos requisitos se remite expresamente al artículo 93, inciso b). Es decir, las razones mencionadas por la citada doctrina sólo justificaron la reducción de la tasa efectiva aplicada a dichos pagos, mas no el tratamiento diferencial en si.

Luego, la reforma introducida por la **ley 22.438** (B.O. 27/03/1981), incorporó una frase al artículo 20, inc. j), restringiendo el alcance de la exención impositiva, agregando determinados supuestos de explotación de derechos de autor e incorporando el requisito de que no se trate de ganancias recibidas por un locador de "obras por encargo", quedando redactado de la siguiente manera: *“Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios, formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior”*. Tales enriquecimientos, toda vez que derivan del ejercicio de una profesión liberal o de un oficio, se hallarían gravados por la cuarta categoría del impuesto, sin gozar de franquicia exentiva alguna (según nota al Poder Ejecutivo, acompañada junto al proyecto de ley).

Correlativamente, se agregaron al actual artículo 93, inc. b), los mismos requisitos sin alterar la esencia que en su concepción original tiene dicha normativa:

Art. 86, inc. b) – “El veinte y cinco por ciento (25%) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 de esta ley y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo”.

Esta disposición se ha mantenido sin modificaciones, excepto en la parte del porcentaje de presunción de ganancia neta de fuente argentina, elevándose de 25% a 35%.

³⁵ Fraga, Diego, “Los pagos a personas jurídicas del exterior por la explotación en el país de derechos de autor: polémica por su tratamiento en el impuesto a las ganancias”. Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, abril-junio de 2005.

Posteriormente, con la sanción de la **ley 24.698** (B.O. 27/09/1996), en vigor a partir del periodo fiscal del año 1996, inclusive, se estableció el máximo de la exención, por cada período fiscal, en la suma de \$10.000, sin haber sido, desde entonces, revisada.

3.1.2. Sujetos del país

El artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto a las ganancias establece que:

“Están exentos del gravamen... Hasta las suma de DIEZ MIL PESOS (\$10.000) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley N° 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.”

Cabe destacar que para los beneficiarios del exterior que perciban ganancias como derechos de autor, no gozan de esta exención. Su tratamiento se encuentra legislado en el inciso b) del artículo 93 de la ley, lo cual será analizado luego, en el trabajo, con mayor profundidad.

Al respecto, Baroli, López y Sagaró ⁽³⁶⁾ sostienen que, la negación de la exención para estos sujetos, es la que nos lleva a un tema tributario de gran trascendencia por las connotaciones económicas que reviste, toda vez que a consecuencia del vertiginoso proceso de globalización económica en el que estamos inmersos, cada vez son más los flujos de fondos correspondientes a pagos de cánones, regalías o sumas que en concepto de derechos de autor son giradas al exterior por empresas locales.

3.1.2.1. Condiciones de la exención del art. 20, inc. j)

Como mencionáramos en el punto anterior, el artículo 20, inc. j), de la ley del impuesto a las ganancias, establece la exención de hasta la suma de diez mil pesos (\$10.000) por periodo fiscal, para las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley N° 11.723.

³⁶ Baroli, María Inés; López, Gabriela F.; Sagaró, Diana, “El derecho de autor y el Impuesto a las Ganancias”. Jornadas Tributarias N° 35 del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Buenos Aires, Noviembre, 2005.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Es importante precisar que la exención bajo análisis es subjetiva o personal, es decir que está vinculada a la persona del perceptor de las ganancias (a diferencia de la exención objetiva o real, la cual está relacionada con la naturaleza del acto productor de la renta).

Por otra parte, atento a que la ley no establece lo contrario, en caso de que el autor cumpla con los requisitos exigidos por la normativa, pero supere el límite de \$10.000 por periodo fiscal, la exención resultará aplicable hasta dicho monto, debiendo ingresar el importe correspondiente al impuesto a las ganancias por la suma que supere el tope legal.⁽³⁷⁾

Sentado ello, cabe señalar que de la norma citada, se desprende que para que la exención sea aplicable, es necesario que converjan las siguientes condiciones:

1. el impuesto ha de recaer directamente sobre los autores o sus derechohabientes;

(Este requisito será analizado en el punto 3.1.3.1. Alcance de las expresiones "autor" y "derechohabiente" de este trabajo.)

2. las obras deben estar debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor; ⁽³⁸⁾

A los efectos de dar cumplimiento con este recaudo, se deberán cumplir los requisitos exigidos por la citada Dirección –que pueden ser consultados en la página www.jus.gov.ar– de acuerdo al tipo de obra que se pretenda registrar.

Cabe señalar, que pueden inscribirse las siguientes obras inéditas (aquellas que no fueron editadas, publicadas o exhibidas, bajo ningún medio) o publicadas: Cinematográficas – Composiciones Musicales – Compilaciones – Coreografías – Dibujos – Escritos (libros, folletos, etc.) – Esculturas – Fonogramas – Fotografías – Mapas – Multimedia – Obras de arquitectura – Obras dramáticas – Pantomímicas – Pinturas – Planos – Programas de radio – Programas de televisión – Publicaciones periódicas – Software – Videogramas. También se registran los contratos referidos a estas obras. ⁽³⁹⁾

3. el titular de los derechos de autor debe ser residente en el país (no siendo aplicable la exención para beneficiarios del exterior);

Como mencionáramos anteriormente, fue recién con la reforma introducida por la ley 21.481 a la ley del impuesto a las ganancias (ley N° 20.628) que se estableció una distinción en cuanto al tratamiento a otorgar a las rentas derivadas de la

³⁷ Rena, María Mercedes, "El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias", Buenos Aires, Ed. La Ley, Práctica Profesional N° 13, 29 de junio de 2012.

³⁸ El registro se formaliza según lo fija el artículo 57 y siguientes de la ley 11.723. La inscripción debe realizarse con las copias de la obra y un recibo provisorio con los datos, fecha y circunstancias que sirvan para identificarla. Asimismo corresponde que el editor deposite tres ejemplares de toda obra publicada, durante los tres meses siguientes a su aparición.

³⁹ Rena, María Mercedes, "El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias", Buenos Aires, Ed. La Ley, Práctica Profesional N° 13, 29 de junio de 2012.

explotación de derechos intelectuales según se trate de beneficiarios nacionales o extranjeros, a cuyo respecto resultan de aplicación, según el caso, las presunciones de ganancia neta previstas en los incisos b) y h) del artículo 93 de la ley del gravamen.

(Este requisito será analizado en el punto 3.1.3.2. Rentas obtenidas por personas jurídicas de este trabajo.)

4. el beneficio ha de proceder de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción de la obra;

Éste requisito fue incorporado por ley N° 22.438 (B.O. 27/03/1981), con efectos para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 1981, inclusive.

De conformidad con el artículo 2° de la ley 11.723, el cual establece que *"El derecho de propiedad de una obra científica, literaria o artística, comprende para su autor la facultad de disponer de ella, de publicarla de ejecutarla, de representarla, y de exponerla en público, de enajenarla, de traducirla, de adaptarla o autorizar su traducción y de reproducirla en cualquier forma"*.

5. el beneficio no debe derivar de obras realizadas por encargo, o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios, formalizada contractualmente, o no.

Éste requisito fue incorporado por ley 22.438 (B.O. 27/03/1981), con efectos para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 1981, inclusive. El mensaje ministerial acompañatorio del proyecto de ley aclaró que el agregado responde a la necesidad de esclarecer que *"la exención no alcanza a los beneficios derivados de obras realizadas por encargo o en virtud de locaciones de obras y servicios, ya que los mismos, por provenir del ejercicio de una profesión liberal u oficio, se encuentran expresamente gravados por el impuesto como ganancias de la cuarta categoría. En forma concordante con esta modificación, en el punto 5 del proyecto se delimita el tratamiento de esas ganancias cuando las mismas sean obtenidas por beneficiarios del exterior."*

Con respecto a éste último requisito, Osler ⁽⁴⁰⁾ sostiene que, por un lado, se fomenta así la iniciativa personal excluyendo las obras contratadas y, por el otro, se quiso limitar la exención al creador intelectual de la obra y no a quien éste preste servicios. Por su parte, Asorey y Forcada ⁽⁴¹⁾ sostienen que tal modificación tuvo por objeto excluir del tratamiento exentivo a los beneficios que obtenga el propio autor de la obra si ella fue motivada en una contraprestación pecuniaria, confirmando así la intención del legislador

⁴⁰ Osler, Cecilia, "Evolución del alcance del derecho de autor en el impuesto a las ganancias", Buenos Aires, Errepar, Consultor tributario N° 49, marzo 2011.

⁴¹ Asorey, Rubén y Forcada, Carlos, "Tributación de los negocios efectuados por medios electrónicos", Buenos Aires, Ed. La Ley, 2005, página 163. Citado por Rena, María Mercedes, "El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias", Buenos Aires, Ed. La Ley, Práctica Profesional N° 13, 29 de junio de 2012.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

de fomentar exclusivamente la creatividad artística individual dejando de lado los aspectos comerciales.

Este tipo de contratos son muy habituales en los casos de proyectos de arquitectura, o en producciones de programas televisivos o cinematográficos, en donde por lo general el autor tiene un encargo previo y concreto antes de la creación de la obra, que es precisamente el que motiva la invención.

Asimismo, en la práctica muchas veces ciertos escritores son contratados por las editoriales a fin de que escriban sobre tal o cual tema, fijando un plazo de entrega. En estos casos es muy común que el locatario entregue una suma de dinero durante el período previo a la entrega a fin de que el artista pueda "desligarse" de los aspectos materiales y focalizar su energía en la creación de la obra encargada. El mismo caso puede darse en el caso de obras de pintura, escultura, composiciones musicales, etc.

Al respecto, téngase presente lo interpretado por el **Grupo de enlace AFIP - DGI/CPCECABA** en la **reunión del 28/07/2011** ⁽⁴²⁾ en la situación planteada a continuación:

“Una editorial encarga a un autor la realización de un libro técnico, que publicará la misma encontrándose debidamente inscripta en la Dirección Nacional de Derechos de Autor, existiendo dos opciones para la retribución:

- Pago único y definitivo

- Un porcentaje sobre las ventas del libro.

Interpretamos que el ejemplo encuadra dentro de la exención de derechos de autor (artículo 20, inciso j)). ¿Se coincide con esta interpretación?

Respuesta:

La modalidad de pago no influye a los efectos de determinar si aplica o no la exención.

Lo que prima a los fines de establecer la misma es que los beneficios no deriven de obras realizadas por encargo, porque específicamente el inciso j) del art. 20 de la LIG así lo dispone, y dependerá de quién inscribe la obra en la Dirección Nacional de Derechos de Autor.”

Con anterioridad a la reforma legal incorporada por la ley 22.438, la autoridad de aplicación ya se había expedido en el **Dictamen D.A.T. y J. 16/80** (23/07/1980), en relación a la consulta formulada por un profesional de la arquitectura, en el sentido de si es procedente la exención prevista en el artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto a las ganancias, por los honorarios que perciba por la ejecución de un proyecto de edificio, si el mismo es registrado en la Dirección Nacional del Derecho de Autor. Concluye que *“los honorarios abonados por el comitente a un arquitecto para la confección del proyecto de una obra, no están alcanzados por la exención impositiva consagrada por el artículo 20,*

⁴² Anexo I. Comisión de enlace AFIP - DGI/CPCECABA. Reunión del 28/07/2011, Práctica Profesional 2012-161, 25, Ed. La Ley.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

inciso j), de la Ley del Impuesto a las Ganancias”, en virtud de que los mismos no se identifican con las obras intelectuales que protege la ley 11.723.

La línea de argumentación vertida para llegar a dicha conclusión, basada en pautas interpretativas, ha sido la siguiente:

“... cuando un arquitecto ejerce en forma liberal su profesión -tal el asunto sobre el que versa el problema planteado- realiza una locación de obra por encargo de un tercero, que involucra un proyecto de arquitectura exteriorizado en planos, croquis, etc., ese comitente tiene derechos sobre el proyecto para la ejecución de la obra tenida en vista, pero por expresa disposición del ya citado artículo 55 de la ley 11.723 no puede enajenarlo, reproducirlo o servirse de él para otras obras. Estos derechos, según la norma legal comentada, quedan reservados para su autor.”

“Esto significa que si bien el profesional efectúa el proyecto de la obra para el locatario de la misma, conserva para sí la propiedad intelectual del aludido proyecto en relación a los terceros ajenos al comitente. En efecto, el contrato suscripto con el comitente no le impide que pueda registrar su obra intelectual para la posterior cesión de sus derechos a terceros, y aquí sí se podría dar el caso de una enajenación de obra intelectual, cuyo resultado estaría alcanzado por la norma exentiva en análisis.”

“Sin embargo, esa circunstancia sólo podrá ocurrir en casos muy especiales en que la obra en sí pueda tener una aplicación o uso generalizado o contener elementos que por su naturaleza, se identifiquen con aquellas obras a las que protege la ley 11.723 de propiedad intelectual. Pero tales hechos no modifican en absoluto el carácter de honorarios gravados por el impuesto a las ganancias, que tienen aquellos que son percibidos del locatario de la obra o servicios a que aludiéramos precedentemente.”

Años más tarde, el Organismo Fiscal también se expidió por medio del **Dictamen D.A.L. y T.T. 226/88** (23/11/1988) en un caso en donde el editor era a su vez autor sólo de una parte de la publicación, entendiéndose que *“...establecido que en la publicación en cuestión existe material de autoría del contribuyente, o sea material amparado por la propiedad intelectual según el inciso a) del artículo 4 de la Ley N° 11.723, y material con respecto del cual asume meramente la condición de editor, queda claro que con relación a los primeros juega, en forma excluyente la exención prevista por el artículo 20 inciso j) de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Ahora bien; la ley precitada hace alcanzar esa exención, en el caso del autor, no sólo a los derechos derivados directamente de la obra, sino a aquellos que se produzcan con motivo de la explotación comercial de la misma. Por ello, de la referida explotación de material de propia autoría y del material de autores extraños se producirán, respectivamente, ganancias exentas y ganancias gravadas”*.

Idéntico criterio adoptó el Fisco en el **Dictamen D.A.T. 91/07** (20/12/2007) al entender que, en función de lo establecido por el artículo 13 de la ley N° 25.446 de Fomento del Libro y la Lectura, las rentas provenientes de un sujeto que reviste el doble

carácter de autor y editor, resultarán exentas del impuesto a las ganancias. Es decir que, cuando el mismo autor edite y comercialice su propio libro, los resultados provenientes de la venta del mismo, se encuentran exentos del gravamen.

A través de la ley 25.446 (B.O. 26/07/2001), el Gobierno Nacional procedió a implementar una política integral de fomento del libro y la lectura, la cual comprende a la actividad de creación intelectual, producción, edición y comercialización del libro. Específicamente, su artículo 13 dispone que *“los autores que editen y/o comercialicen sus propios libros, quedarán exentos de todo tipo de obligación tributaria directamente vinculada con este hecho”*.

Un antecedente importante sobre este tema está constituido por el pronunciamiento de la Justicia en la causa **“Frutos, Pedro c. Gobierno Nacional”** ⁽⁴³⁾, en la cual se analizó si la ganancia obtenida por el autor que edita su propio libro estaba exenta en toda su amplitud, tal como éste lo pretendió. La Cámara en lo Contenciosoadministrativo de la Capital Federal revocó el fallo de la instancia anterior que lo había favorecido, entendiendo que correspondía estimar una parte de los beneficios obtenidos por el autor-editor como atribuible a la calidad de autor, y considerar solamente esa parte exceptuada del impuesto; ello atento que *“la lectura de la discusión parlamentaria que precedió a la sanción del artículo 45 de la ley 12.345 que incluyó el aludido inciso j), no deja lugar a dudas de que lo querido por el legislador fue fomentar la producción intelectual y artística en cuanto significa una 'creación' propiamente dicha, con prescindencia de los aspectos comerciales a que la misma da lugar”*.

A la luz del texto actual de la norma, el cual alcanza a “la explotación de derechos de autor”, podría considerarse impropio realizar tal discriminación ⁽⁴⁴⁾.

Los aspectos más conflictivos de la aplicación de la norma bajo análisis se refieren a dos cuestiones: la delimitación de los conceptos de “autor” y de “derechohabiente”, y el caso en que el titular del derecho sea una persona jurídica. Analizaremos ambos temas, en los siguientes puntos.

3.1.3. Beneficiarios del exterior

El Título V de la ley del impuesto a las ganancias –texto ordenado en 1997 y sus modificaciones– describe el tratamiento derivado de las ganancias obtenidas por los beneficiarios del exterior. Esto es, cuando se abonen beneficios netos de cualquier categoría a sujetos del exterior, corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios. En general, la alícuota

⁴³ El primer fallo es del 10 de junio de 1954, y el de alzada del 16 de abril de 1956, dado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo de la Capital Federal.

⁴⁴ Lorenzo, Armando, Edelstein, Andrés y Calcagno Gabriel, “Impuesto a las Ganancias. Análisis de las principales exenciones”, Buenos Aires, Errepar, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XVI, noviembre de 1995. En el mismo sentido, más recientemente: Reig, Enrique J. (actualizado por Gebhardt, Jorge y Malvitano, Rubén H.), “Impuesto a las Ganancias”, 11ª edición. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2006, pág. 315.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

aludida se aplica sobre la ganancia neta presumida para el tipo de renta de que se trate, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 91 y 92 de la ley.

Artículo 91, cuarto párrafo: *“...Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.”*

A su vez, el artículo 93 enumera una serie de presunciones porcentuales que no admiten prueba en contrario, y que fijan cuál es la ganancia de fuente argentina de acuerdo al distinto origen de las sumas que se remiten al exterior. Es importante señalar que la ley confiere un tratamiento distinto a las rentas pagadas a beneficiarios del exterior en concepto de regalías por transferencia de tecnología, derechos de autor en general, derechos de explotación de fonogramas o películas cinematográficas, de software o asistencia técnica. En el caso particular de los pagos a beneficiarios del exterior de sumas en concepto de derechos de autor cuando se trate de su explotación en el país, el inciso b) establece lo siguiente:

“Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario: ...El TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) de los importes pagados cuando se trate de explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCION NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un período de hasta DOS (2) meses en el año fiscal.”

La tasa efectiva producto de la alícuota del 35% sobre una ganancia neta presunta del 35%, alcanza el 12,25%, siendo la más baja de las aplicables para las rentas de los beneficiarios del exterior. ⁽⁴⁵⁾ Por su parte, el inciso h) del artículo 93, con carácter residual, presume una utilidad neta del 90% para las sumas pagadas por ganancias no previstas en los restantes incisos, resultando una tasa efectiva del 31,5%.

⁴⁵ Osler, Cecilia, “Evolución del alcance del derecho de autor en el impuesto a las ganancias”, Buenos Aires, Errepar, Consultor tributario N° 49, marzo 2011.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Ahora bien, cuando el beneficiario del exterior fuera una persona física, se puede definir fácilmente la condición establecida por la ley. Sin embargo, cuando el beneficiario del exterior es una persona jurídica, verificar el cumplimiento de la condición resulta un poco más complejo. En efecto, más de una son las interpretaciones posibles, lo que ha dado lugar a diversas controversias con el fisco. Según la interpretación fiscal, las personas jurídicas no pueden ser consideradas como autor o derechohabiente; y en consecuencia, cuando las retribuciones por el uso o explotación de derechos de autor, debidamente inscriptos, se pagan a sujetos que no son los autores originarios, sino concesionarios o licenciarios, pretende sujetarlos a la alícuota residual del 31,5%, correspondiente a la ganancia neta del 90%, establecida en el inciso h) del artículo 93.

Al respecto, Goldemberg ⁽⁴⁶⁾ sostiene que la AFIP no discute ni profundiza el alcance de la remisión señalada: por el contrario, directamente asume que ella involucra o comprende a la condición referida a que el impuesto debe recaer directamente en los autores o derechohabientes. A partir de ello, asienta su interpretación en descalificar la posibilidad de que personas jurídicas reúnan la condición de autores de la obra o de derechohabientes, sin perjuicio de reconocer su capacidad de ser titulares de derechos de propiedad intelectual en carácter de cesionarios. Concluye, finalmente, que la remisión que hace la última parte del art. 93, inc. b), al art. 20, inc. j), se refiere únicamente a la modalidad que adopta el derecho de autor cuya explotación se cede o licencia y al requisito de que él no se hubiera originado en un trabajo por encargo (locación de obra o servicios), consecuentemente, para que proceda aplicar la presunción de ganancia neta equivalente al 35% del monto de la retribución, no rige el requisito contenido en la primera parte del art. 20, inc. j), referido a que el beneficiario sea el autor o su derechohabiente.

Por el contrario, Fraga ⁽⁴⁷⁾ afirma que la postura sostenida por la Administración tributaria es la única que se ajusta a la legislación vigente en materia tributaria. Señala que la introducción de la exención en cuestión, lejos de orientarse a favorecer a las personas jurídicas, quienes obtienen beneficios comerciales gracias a las creaciones de sus dependientes, se inclina por facilitar la producción intelectual y artística por parte de las personas físicas, a quienes no se les desea privar de dicha posibilidad mediante la aplicación del tributo. En tal sentido, debería entenderse que el motivo por el cual se sancionaron las normas en estudio fue otorgar un tratamiento tributario menos gravoso para quienes, se presume, poseen una menor aptitud económica para contribuir, como son aquellas personas físicas que realizan obras sin ánimo de lucro. Ello así, para fomentar la producción intelectual por parte de este sector de la población, tal como surge del propio debate parlamentario de los preceptos en cuestión.

En los puntos siguientes abordaremos este tema con mayor profundidad, reseñando los antecedentes de legislación y jurisprudencia.

⁴⁶ Goldemberg, Cecilia E., "Impuesto a las ganancias sobre pagos por derechos de autor", Buenos Aires, Ed. La Ley, Periódico Económico Tributario N° 177, 2005.

⁴⁷ Fraga, Diego, "Los pagos a personas jurídicas del exterior por la explotación en el país de derechos de autor: polémica por su tratamiento en el impuesto a las ganancias". Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, abril-junio de 2005.

3.1.3.1. Alcance de las expresiones “autor” y “derechohabiente”

Continuando el análisis del punto anterior, uno de los aspectos más conflictivos de la aplicación de la exención del inciso j) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias, se refiere a la delimitación de los conceptos de “autor” y de “derechohabiente”.

Debe tenerse presente que, ante la pregunta sobre si procede o no un determinado tratamiento en el impuesto a las ganancias, se considera que la respuesta corresponde encontrarla dentro del texto y del espíritu de la propia normativa que regula el gravamen, previamente a recurrir a los preceptos del derecho privado. Ello, de conformidad con lo dispuesto en la parte final del artículo 1º de la ley N° 11.683, que establece que las normas tributarias deben ser apreciadas según los conceptos propios, y sólo “(...) cuando no sea posible fijar por la letra o por el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.”

Mucho se ha discutido acerca de qué ha querido decir el legislador con la expresión “derechohabientes”. Determinar cuál es el alcance que se debe dar a éste término, es el aspecto que ha sido centro de la atención de las autoridades fiscales, de los jueces que han tratado los casos resueltos hasta el presente, y de los profesionales a cuyo cargo se encuentra la defensa de los contribuyentes en este tema.

Si bien según el Diccionario de la Real Academia Española significa "Dicho de una persona que deriva su derecho de otra", pudiendo incluirse entonces tanto las transmisiones mortis causa —herederos o legatarios— como transmisiones entre vivos (ya sea por cesión o venta), en líneas generales se ha sostenido que la exención será procedente únicamente para el creador de la obra y sus herederos o legatarios. ⁽⁴⁸⁾

Advertiremos a continuación que, la interpretación de ambos conceptos, surge del análisis de los antecedentes jurisprudenciales. A continuación, haremos mención a algunos de ellos para referirnos a cada uno.

En los autos “**Picapau S.R.L. s/ recurso de apelación**”, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación del 19/04/1999, se expidió respecto de los pagos efectuados por la actora a un beneficiario del exterior, con motivo de la cesión onerosa a favor de la primera del derecho de explotar económicamente los personajes de Walt Disney Co. Sostuvo que, para interpretar los términos contenidos dentro de la ley del impuesto a las ganancias, habría que recurrir al régimen legal de protección del software, cuyo núcleo se encuentra en el articulado de la ley N° 11.723. De este modo, expresó que dentro del concepto de *derechohabientes* se incluyen a aquellos que ostentan la titularidad de determinados derechos de autor obtenidos en virtud de un contrato de cesión y cualquiera sea la calidad que revista el cesionario, es decir persona física o jurídica. ⁽⁴⁹⁾

⁴⁸ Rena, María Mercedes, “El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias”, Buenos Aires, Ed. La Ley, Práctica Profesional N° 13, 29 de junio de 2012.

⁴⁹ Más recientemente, en “SAP Argentina”, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, del 08/04/08, sostuvo que la franquicia impositiva está dirigida a promover la creatividad intelectual y a asegurar a los creadores y, en su caso, a sus sucesores mortis causa que la retribución de la obra esté exenta del pago del tributo, más no a beneficiar a cualquier sujeto que por cualquier título explote dichos derechos.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

En cambio, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, en su sentencia del 29/09/2000, revocó parcialmente el decisorio del Tribunal y sostuvo que, antes de remitirse a las normas que rigen la protección de la propiedad intelectual, resultaría necesario indagar la intención del legislador en materia tributaria, acudiéndose a la discusión parlamentaria que introdujo la exención del artículo 20, inciso j). Siguiendo este criterio, concluyó que *“(...) teniendo en cuenta la interpretación que se hizo de la norma en su redacción primitiva (es decir, de la antigua Ley del Impuesto a los Réditos), unida a la del agregado que se le introdujo mediante la Ley Nº 22.438, cabe concluir que la exención establecida por el artículo 20 inc. j), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, está dirigida a promover la creatividad intelectual y a asegurar a los creadores y herederos que la retribución que se obtenga por su obra esté exenta del pago del tributo, quedando fuera de su alcance tanto los beneficios que obtengan los propios autores si la creación obedece a un encargo previo, o a una locación de servicios, o de obra, como aquellos supuestos en que el impuesto no recaiga directamente sobre el autor o sus herederos, sino que derive de un contrato (ya sea de cesión o de venta, en sus diversas formas) celebrado con anterioridad.”* La alzada, recalcó que a los efectos de interpretar el término *derechohabiente*, contenido en la ley del impuesto a las ganancias, no cabe remitirse a la ley 11.723, bajo cuya óptica también se comprendería a aquellos que obtuvieron la titularidad de los derechos pecuniarios de autor por una transmisión entre vivos, ya sea por cesión o venta. Por el contrario, destacó que la normativa bajo discusión es la del impuesto a las ganancias y no la de propiedad intelectual, toda vez que esta última *“...tiene una finalidad distinta de la que aquí se cuestiona y la amplitud de su protección no coincide con el objetivo de la exención impositiva, cuyo alcance, en los términos del propio senador que la propuso tendría muy escasa significación económica”* (en el mismo sentido, “Application Software S.A.”, Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 21/03/2006).

Este fallo fue apelado a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien declaró el 20/09/2005 inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto; no obstante ello, el voto en minoría de los doctores Zaffaroni y Highton de Nolasco, hicieron suyo el dictamen del Procurador General, quien sostuvo que *“...el legislador tuvo en su ánimo otorgar los beneficios de la exención sólo en aquellos casos donde el gravamen sobre este especial tipo de derecho de propiedad —de no existir aquélla— recayera directamente sobre el autor y sus derechohabientes, entendiendo por tales a sus herederos”*. Asimismo, *“...si fuera correcta la inteligencia que pretende darle la actora a la norma de exención, habría que concluir, forzosamente, que el legislador ha introducido un requisito superfluo e inconducente: que el impuesto recaiga ‘directamente’ sobre el autor o bien sobre quien lo haya sucedido en el ejercicio de esos derechos (a título universal o singular, de forma gratuita como onerosa). En efecto, está claro que el tributo siempre recaerá, en forma directa, sobre cualquiera que sea el sujeto pasivo, sea éste el autor, un heredero o un cesionario —que por cualquier título— explote dichos derechos especiales. No habría supuesto alguno donde el impuesto pudiera no recaer directamente... el Congreso habría incurrido en una inconsecuencia, dejando vacío de contenido al requisito mencionado...”*

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

No corresponde acudir a la ley 11.723, pues ella persigue una finalidad distinta a la ahora cuestionada y la amplitud de su protección no condice con el objetivo buscado en la Ley del Impuesto a las Ganancias según lo forjaron sus redactores".

Ahora bien, más recientemente, a través del fallo "**Application Software S.A.**", del 22/02/2011, el Máximo Tribunal recibió el temperamento vertido por el Procurador General de la Nación en el dictamen de la causa "Picapau S.R.L."

Cabe concluir, entonces, que la exención del inciso j) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias resulta aplicable únicamente para el caso de que el tributo recaiga directamente sobre sus autores o derechohabientes, entendiendo por tales a sus herederos o legatarios, y no por transmisión entre vivos, ya sea por cesión o venta.

Tal como adelantáramos al comienzo de este punto, otro de los conceptos que ha sido objeto de debate, es el de determinar si puede considerarse "*autora*" a una persona jurídica, ello considerando que la ley N° 25.036 (B.O. 30/12/98), al modificar la ley N° 11.723, incluyó como titular de derecho de propiedad intelectual a los entes ideales que desarrollen programas de computación –artículo 4°, inciso d), del texto actualizado de la ley 11.723–.

Al respecto, en el Dictamen N° 68/02 (DAT) –en donde se reiteraron las conclusiones vertidas en el Dictamen N° 142/94 (DAT) – se entendió que "*...la persona jurídica puede ser 'titular' de derechos de propiedad intelectual, pero no puede ser calificada como 'autora' de la obra, pues esta calidad únicamente le puede caber a quien utilizó su capacidad creadora en el desarrollo de una idea*". En este punto, resulta fundamental tener presente que la ley no establece una similitud entre autor con el titular del derecho de propiedad intelectual (artículo 4° de la Ley 11.723). Para fundamentar dicha postura, el Organismo Fiscal alegó que las modificaciones introducidas por la ley N° 25.036 han tenido por objeto brindar cobertura jurídica a los programas de computación elaborados por las empresas de software, más no innovar en lo que refiere a la autoría de los mismos. En este sentido, expresó que "*...al modificarse el artículo 4° de la Ley N° 11.723 –el cual enumera los sujetos que pueden ser titulares de derechos de propiedad intelectual–, se incorporó un nuevo inciso d) referido a las empresas de computación, inclusión que deviene innecesaria en caso de considerarse a las mismas como autoras o derechohabientes de las obras en cuestión; ello atento que los incisos a) y b) del citado dispositivo ya contemplan tales supuestos*".

Por su parte, la jurisprudencia no ha sido unánime en esta materia, puesto que en tanto una parte sostiene que algunas actividades sobrepasan las posibilidades del hombre medio para realizarlas y es menester el agrupamiento y la organización de múltiples personas y que en estos casos –como por ejemplo en la creación de un programa de computación– no debe excluirse a priori a una persona ideal dentro de sus posibles autores (TFN, Sala A, "Syscom & Cipher S.A.", 29/03/05 –confirmado por la Sala III de la CNACAF en sentencia de fecha 07/04/10– y Sala A, "Application Software S.A.", 31/08/05 –confirmado por la Sala V de la CNACAF en sentencia del 20/02/07 y revocado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en sentencia del 22/02/11– y Sala C,

"Picapau SRL", 19/04/99 –revocado por la Sala IV de la CNACAF en sentencia del 29/09/00– y Sala C, "Application Software S.A.", 20/09/01); otra concluyó que lo querido por el legislador –para lo cual se trajo a colación las argumentaciones oportunamente vertidas por el diputado Ghioldi– fue fomentar la producción intelectual y artística en cuanto significa una creación propiamente dicha, con prescindencia de los aspectos comerciales a que ella de lugar (TFN, Sala B, "SAP Argentina S.A.", 08/04/08; TFN, Sala B, "PSI Technologies de Argentina", 20/02/07 (fallo firme); Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Picapau SRL", 29/09/00 y "Application Software", 21/03/06 y CSJN "Application Software", sentencia del 22/02/11 donde se remitió a los fundamentos vertidos por el Procurador General de la Nación en "Picapau SRL").⁽⁵⁰⁾

La jurisprudencia mencionada en el párrafo anterior, se analizará luego, en el trabajo, con mayor profundidad.

3.1.3.2. Rentas obtenidas por personas jurídicas

A continuación, nos abocaremos al debate que se ha producido en relación al tratamiento que brinda la legislación vigente del impuesto a las ganancias a los pagos que se realizan a beneficiarios del exterior por la explotación en el país de derechos de autor, cuando el titular de los mismos es una persona jurídica.

Para ello, hemos recurrido a la causa "Picapau S.R.L.", la cual versa sobre el posible encuadre como derechos de autor a los giros al exterior efectuados por una persona jurídica del país a una persona jurídica del exterior propietaria del bien intangible, quien le transmitió el derecho de explotar económicamente los personajes de Walt Disney Co., a través de un convenio entre partes.

Al respecto, efectuaremos una reseña sobre la evolución de la causa, en la que, en una primera instancia, el Tribunal Fiscal de la Nación, falló a favor de la actora, sentencia que luego fuera revocada por la Cámara Nacional en lo Contencioso administrativo Federal y que, finalmente, es confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al considerar que los requisitos establecidos en el artículo 20, inc. j), al cual remite el artículo 93, inc. b), fueron provistos para un supuesto de exención del impuesto no aplicable a los beneficiarios del exterior.

PICAPAU S.R.L.

La actora interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, contra la resolución del Fisco mediante la cual se determina de oficio el impuesto a las ganancias por retenciones practicadas en defecto por pagos a beneficiarios del exterior

⁵⁰ Rena, María Mercedes, "El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias", Buenos Aires, Ed. La Ley, Práctica Profesional Nº 13, 29 de junio de 2012.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

en el período comprendido entre enero de 1990 y diciembre de 1994, originadas en un contrato celebrado con Disney Customer Products International.

Las retenciones del impuesto a las ganancias practicadas por la actora, por las sumas pagadas a Disney Customer Products International, resultaron de su interpretación de las disposiciones del impuesto a las ganancias, por la cual consideró de aplicación lo dispuesto en el inc. b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias.

El Fisco, en cambio, interpretó que los pagos efectuados por la actora al beneficiario del exterior debían ser tratados de acuerdo a lo dispuesto en el inc. h) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, por cuanto el desacierto de la contribuyente se basó en no reparar en el incumplimiento de los recaudos previstos en el inc. j) del artículo 20 de la ley del gravamen.

▪ **Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 19/04/1999**

La actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por la DGI, mediante la cual le determinan de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias –agente de retención– por retenciones practicadas en defecto en el período comprendido entre enero de 1990 y diciembre de 1994. La actora sostiene, para el caso de autos, la aplicabilidad del inc. b) del art. 93 de la ley del tributo, que presume que el 35% de los importes pagados a beneficiarios del exterior por la explotación en el país de derechos de autor constituye ganancia neta de fuente argentina.

Por su parte, el Fisco expresa que a los pagos efectuados por la actora al beneficiario del exterior corresponde darles el tratamiento que el art. 93, inc. h), de la ley del impuesto a las ganancias prevé para los no encuadrados en los restantes incisos de dicho artículo; esto es, presumir, sin admitir prueba en contrario, que el 90% de las sumas pagadas a dichos sujetos son ganancias de fuente argentina alcanzada por el gravamen. Asimismo, el Organismo Fiscal sostiene que no es desacertada la resolución administrativa apelada al señalar que, para que los pagos motivo del ajuste encuadren en el tratamiento otorgado por el contribuyente, el contrato que los origina debió estar inscripto en la Dirección Nacional de Derechos de Autor con anterioridad a su efectivización, como asimismo, debieron haberse cumplimentado los restantes recaudos estipulados en el art. 20, inc. j), de la ley del gravamen.

El Tribunal Fiscal de la Nación se ha pronunciado, finalmente, expresando: *“Que, como se aprecia, en autos se cumple con los requisitos establecidos por la ley del gravamen en tanto el impuesto ha recaído directamente sobre el sujeto pasivo beneficiado –la licenciante– en virtud de haber cedido onerosamente a favor de la actora –licenciatario– los derechos para la explotación comercial convenida entre las partes. Ni la ley fiscal señalada, ni las normas que regulan las figuras jurídicas en cuestión, impiden que la relación contractual se lleve a cabo entre personas de existencia ideal, por lo que la exigencia del Fisco, en este sentido, carece de sustento.*

(...) Que..., en el acto administrativo recurrido, se hace mérito a que la DGI se ha expedido en el sentido de que no puede considerarse autor de una obra intelectual o

derecho habiente del primero a una persona de existencia ideal y destaca que ello es así porque las personas jurídicas son titulares del derecho de autor en calidad de adquirente o cesionario, ya sea porque han adquirido por cesión onerosa tales derechos por parte del autor o autores de la obra intelectual, o porque la obra ha sido realizada por encargo o que reconozca su origen en una locación de obra o servicios (incluyendo en trabajo de sus dependientes), reservando la persona ideal para sí la titularidad de los mismos.

Que la postura fiscal que antecede, no resulta ajustada a una hermenéutica adecuada. Lo expuesto precedentemente exterioriza la existencia de un convenio formalizado entre dos personas jurídicas, en el cual una parte –propietaria– cede a la otra –licenciataria– la explotación de un bien intangible, situación que no hace decaer la pretensión de la apelante.”

El Tribunal consideró que a los pagos efectuados a beneficiarios del exterior corresponde otorgarles el tratamiento previsto en el inciso b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, presumiendo que el 35% de ellos constituye ganancia sujeta a impuesto y no el 90% como pretende el Fisco Nacional. Ello es así, porque las personas jurídicas no pueden ser creadoras de obras, pero sí ser titulares derivados de algunos derechos de autor. Subrayó que el titular originario es la persona en cabeza de quien nace ese derecho, mientras que los titulares derivados son las personas físicas o jurídicas que habían recibido la titularidad de algunos de ellos. Entendió, entonces, que lo que se transmitió a la recurrente –persona jurídica– es el derecho de explotar económicamente los personajes de Walt Disney Co. –persona jurídica que tiene la propiedad del bien intangible–, a través de un convenio entre partes.

En consecuencia, resulta infundada la pretensión fiscal, resolviendo revocar en todas sus partes la determinación de oficio. Los restantes vocales de la Sala (doctores Wurcel y Urresti) adhirieron al voto preopinante. El Fisco, apeló el fallo.

▪ **Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 29/09/2000**

Contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, “la representación fiscal dedujo y fundó su recurso de apelación ante la Cámara. Sostiene que para que los pagos motivo de ajuste permitan el tratamiento otorgado por el contribuyente, esto es, encuadren dentro de la normativa del artículo 93 inc. b) se debieron cumplir los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 de la ley del gravamen, extremo este que no se acreditó en el sub lite.

Concretamente, se agravia de la interpretación amplia que hizo el Tribunal para incluir dentro del concepto de derechohabientes –y por lo tanto alcanzados por la premisa exentiva que describe el artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias citado– no sólo a aquellos que han recibido la propiedad de la obra por transmisión mortis causa, sino también a aquellos que, sin haber adquirido la obra, ostentan la titularidad de determinados derechos de autor obtenidos en virtud de un contrato de cesión, y cualquiera sea la calidad que revista el cesionario, es decir, sea persona física o jurídica.

Concluye afirmando que una persona jurídica no puede ser considerada “autor o derechohabiente”.

(...) Que procede entonces entrar al análisis del primer requisito establecido en el artículo 20 inc. j) para poder gozar de la exención allí dispuesta, consistente en que el impuesto de cuyo pago se dispensa recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, debiendo tenerse en cuenta que –por tratarse de una norma exentiva–, corresponde aplicar en su interpretación un criterio estricto o restrictivo, conforme inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.

(...) Que por ello, teniendo en cuenta la interpretación que se hizo de la norma en su redacción primitiva, unida a la del agregado que se le introdujo mediante la ley 22.438, cabe concluir en que la exención establecida por el artículo 20 inc. j) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, está dirigida a promover la creatividad intelectual y a asegurar a los creadores y a sus herederos que la retribución que se obtenga por su obra esté exenta del pago del tributo, quedando fuera de su alcance tanto los beneficios que se obtengan los propios autores si la creación obedece a un encargo previo, o a una locación de servicios, o de obra como aquellos supuestos en que el impuesto no recaiga directamente sobre el autor o sus herederos, sino que derive de un contrato (ya sea de cesión o de venta, en sus diversas formas) celebrado con anterioridad.”

En virtud de ello, conforme al criterio de los camaristas, el impuesto a las ganancias no recae, en el caso de autos, directamente sobre el autor de la obra o sus derechohabientes según lo exigido por el artículo 20, inc. j); en consecuencia, no se han cumplido los recaudos necesarios para encuadrar los pagos motivo del ajuste dentro del supuesto previsto en el artículo 93, inc. b) de la ley del gravamen, debiendo presumirse entonces que el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancia de fuente argentina.

Por lo expuesto, se revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, haciendo lugar en cuanto a los aspectos determinativos a la pretensión fiscal.

▪ **Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 20/09/2005**

La actora interpuso recurso extraordinario, el cual fue concedido por la alzada al involucrar la interpretación de normas federales, y desestimado en punto al planteo de arbitrariedad, sin que se interpusiera la pertinente queja. Sostiene que la remisión que hace el inc. b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias es sólo para establecer los requisitos que tornan procedente la retención allí establecida, sin que signifique establecer exención alguna. Agrega que el a quo debió determinar si se encontraban reunidos en autos los requisitos enumerados en el inc. j) del art. 20 de la ley del tributo, circunstancia que –a su criterio– no fue evaluada con acierto. Asimismo, expresa que el fallo cuestionado vulnera su derecho de propiedad por cuanto confirma el pago de una suma de dinero que, a su entender, no corresponde, a la vez que plantea la inadmisibilidad del criterio de la Cámara en tanto se apartó de las expresas disposiciones de la ley de propiedad intelectual, sin justificación.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

En cuanto al fondo de la materia en debate, el Procurador General de la Nación especifica en su dictamen de fecha 10 de junio de 2002: *“(...) Estimo que cabe tener por mal concedido el recurso en este punto, pues V.E. tiene dicho que la ley 11.723 es de derecho común y, por tanto, su interpretación es ajena al remedio extraordinario. (...) En tanto la decisión de la alzada, hace especial hincapié en que no es la ley 11.723 la que se encuentra en discusión sino la del impuesto a las ganancias y, dado que la tacha de arbitrariedad fue rechazada por la Cámara, sin que la recurrente dedujera -como quedó dicho- la pertinente queja, no corresponde que V.E. se pronuncie al respecto.*

(...) Y con relación al otro agravio de la apelante, referido a la interpretación otorgada por el a quo a los arts. 20, inc. j), y 93, inc. b), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, considero que el recurso resulta formalmente admisible, pues pone en tela de juicio la inteligencia que corresponde asignar a una norma federal y ser la decisión del superior tribunal contraria al derecho que la recurrente fundó en ella (art. 14, inc. 3°, ley 48). (...) La correcta exégesis de ambas -normas- reclama, a mi modo de ver, que se precise el alcance de los requisitos establecidos en el inc. j) del art. 20, que fueron previstos para un supuesto de exención de la gabela no aplicable a los beneficiarios del exterior, toda vez que no cabe duda alguna que la remisión formulada en el art. 93, inc. b), sólo tiene por fin tomar en consideración las condiciones enumeradas en aquél para que se pueda aplicar la presunción iuris et de iure allí señalada referida a la ganancia de fuente nacional. Por lo tanto, estimo que es un precepto que debe ser interpretado de forma estricta.

(...) Cabe concluir entonces, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, que el legislador tuvo en su ánimo otorgar los beneficios de la exención sólo en aquellos casos donde el gravamen sobre este especial tipo de derecho de propiedad -de no existir aquélla- recayera directamente sobre el autor o sus derechos habientes, entendiendo por tales a sus herederos. Y, con igual motivo, particularizó la presunción de ganancia neta de fuente argentina, ante idéntica situación y cuando se cumplieran los mismos requisitos.

Al no verificarse en la especie los extremos requeridos por la norma exentiva, no es aplicable, en consecuencia el inc. b) del art. 93 de la ley del tributo.”

Por último, es importante destacar el siguiente argumento vertido por el Procurador General de la Nación: *“Nótese, al mismo tiempo, que si fuera correcta la inteligencia que pretende darle la actora a la norma de exención, habría que concluir, forzosamente, que el legislador ha introducido un requisito superfluo e inconducente: que el impuesto recaiga "directamente" sobre el autor o bien sobre quien lo haya sucedido en el ejercicio de esos derechos (a título universal o singular, de forma gratuita como onerosa). En efecto, está claro que el tributo siempre recaerá en forma directa, sobre cualquiera que sea el sujeto pasivo, sea éste el autor, un heredero o un cesionario que -por cualquier título- explote dichos derechos especiales. No habría supuesto alguno donde el impuesto pudiera no recaer directamente. Tengo para mí, entonces, que, en ese supuesto, el Congreso habría incurrido en una inconsecuencia, dejando vacío de contenido al requisito mencionado, ya que en todos los casos ocurrentes se verificaría la existencia de*

un gravamen que recae directamente sobre el sujeto pasivo (cualquiera que fuere -aun cuando fuera un cesionario a título oneroso-, como en el "sub lite")."

La Corte Suprema de Justicia de la Nación declara inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto por la actora, con costas. No se expide sobre el fondo de la cuestión debatida, y confirma la sentencia apelada, pues considera que dicho recurso no refutaba todos y cada uno de los fundamentos de la misma (disidencia de los doctores Highton de Nolasco y Zaffaroni, quienes confirmaron la sentencia apelada en base a los fundamentos expresados en el dictamen del Procurador General de la Nación).

El Máximo Tribunal sostuvo que la existencia de un contrato de cesión hacia una persona jurídica desvirtúa el espíritu que el legislador quiso dar a la exención del inciso j) del artículo 20 y, extensivamente a la aplicación de la presunción de renta para beneficiarios del exterior.

Siguiendo el comentario de Malumián y Palavecino ⁽⁵¹⁾, la aplicación del fallo de la Corte deja a salvo aquellos casos donde el receptor del pago sea una persona física que califique como autor o derechohabiente del autor del programa de computación, o cuando corresponda la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición que establezca un límite a la alícuota de retención aplicable.

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

3.1.3.3. Presunción de ganancia neta. Retención. Alícuota. Acrecentamiento

Como lo mencionáramos anteriormente, la ley del impuesto a las ganancias prevé en su artículo 91 que, cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a cualquier beneficiario del exterior –con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7, del inciso a) del artículo 69 y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inciso b) de dicho artículo– se debe practicar una retención con carácter de pago único y definitivo sobre dichos beneficios netos. Tal beneficio neto se obtiene aplicando un porcentaje presunto de utilidad previsto por el artículo 93 de la ley citada; y la tasa de retención asciende al máximo establecido por la ley, es decir del 35%.

Ahora bien, si el contribuyente residente que paga la renta asume como propia la retención, debe proceder a acrecentar la base –“grossing up”– (art. 145 Decreto Reglamentario). Es decir, cuando se estipule que las ganancias a girar al exterior se encuentran libres de impuesto, implica que el agente pagador de la renta debe hacerse cargo del gravamen. Ello genera un incremento de la tasa efectiva de retención para el pagador local, aunque el monto total del gravamen es deducible.

⁵¹ Malumián, Nicolás y Palavecino, Federico, “Retenciones por pagos al exterior a personas jurídicas por uso de software”, La Ley, 2006-A 394, 3 de enero de 2006.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Considerando que la renta es presunta, resulta muy importante encuadrar adecuadamente los pagos que se realizan a los fines de aplicar la presunción correcta.

En el caso de los pagos realizados en concepto de royalties por el uso de software o pagos realizados por derechos de autor, se plantea el siguiente caso práctico ⁽⁵²⁾:

La sociedad CREATIVOS, sociedad del exterior, es la dueña de un software que se encuentra registrado en la Dirección Nacional de Derechos de Autor.

La firma USUARIO S.A. realiza pagos en concepto de derechos de explotación por dicho software. Durante el mes de mayo de 2001 paga la suma de \$25.000. Asimismo pagó la suma de \$8.500 en concepto de derechos de autor a un beneficiario del exterior por un libro de su autoría que edita, cuyo original se encuentra inscripto en la repartición citada previamente.

Solución

Respecto al derecho de autor, se cumplen los recaudos previstos por el inciso b) del artículo 93 de la ley por lo que el porcentaje presunto de utilidad alcanza al 35% de los pagos realizados. Recordemos que la exención prevista por el artículo 20, inciso j), no alcanza a los beneficiarios del exterior, aun cuando se cumplan los requisitos previstos por dicho inciso.

Distinta es la situación del software ya que al ser desarrollado por los empleados de una firma del exterior no aplica el supuesto del inciso b) ya que no puede considerarse autor intelectual del mismo a la empresa, sino que debemos regirnos por el inciso h), del artículo 93 (Ver Dictamen 68/02 - D.A.T. - 28/06/2002. En igual sentido "Picapau S.R.L." –Corte Suprema de Justicia de la Nación– 20/09/2005).

Por lo tanto, las retenciones a practicar serían:

• Derechos de autor:

Derechos de autor	\$ 8.500
Alícuota (tasa efectiva)	12,25%
Retención	\$ 1.041,25

Cálculo de la retención con acrecentamiento ("grossing up"):

Para calcular la alícuota de retención con acrecentamiento, debemos aplicar la fórmula $T/(1-T)$, donde T es el porcentaje de retención sin acrecentamiento.

Es decir $0,1225 / (1-0,1225) = 0,139601 = 13,9601\%$

⁵² D'Agostino, Hernán M., "Impuesto a las ganancias. Retención a beneficiarios del exterior", Buenos Aires, Errepar Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXIII, abril de 2002.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Derechos de autor	\$ 8.500
Alícuota (tasa incremental)	13,9601%
Retención	\$ 1.186,60

• Pagos por software:

Pagos por software	\$ 25.000
Alícuota (tasa efectiva)	31,5%
Retención	\$ 7.875

Cálculo de la retención con acrecentamiento (“grossing up”):

Es decir $0,315 / (1-0,315) = 0,459854 = 45,9854\%$

Pagos por software	\$ 25.000
Alícuota (tasa incremental)	45,9854%
Retención	\$ 11.496,35

De acuerdo a lo establecido por la Resolución General 739/99 (AFIP), la retención del impuesto habrá de efectuarse en el momento del pago, en los términos del artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias, o con anterioridad al momento en que ordenen el giro o remesa de fondos a un sujeto que actúe como intermediario, administrador o mandatario. Si existieran intermediarios para efectuar el pago (por ejemplo, Entidades financieras) por cuenta de la entidad argentina, éstos serán quienes deberán practicar e ingresar las retenciones, quedando exceptuados sólo si la entidad argentina ha efectuado la retención previamente y acompaña para ello, copia de la constancia que acredita tal hecho.

3.1.3.4. Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS)

El 22 de febrero de 2012 fue publicada en el Boletín Oficial la Resolución General (AFIP) 3276/12 (⁵³), a través de la cual se establece un nuevo régimen de información, consistente en la presentación de una Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS), con vigencia a partir del 1° de abril de 2012, inclusive. Dicha norma alcanza a toda prestación de servicios efectuada por sujetos del exterior a prestatarios residentes en el país, así como también para las efectuadas por prestadores residentes en el país a prestatarios del exterior.

⁵³ Modificada por Resolución General 3307/2012 (B.O. 03/04/2012), art. 1. Modificada por Resolución General 3395/2012 (B.O. 12/10/2012), art. 1.

Este nuevo régimen de información tiene como objetivo brindarle al Fisco la disponibilidad de contar con información estratégica anticipada, posibilitando así una mejor interacción entre los distintos organismos gubernamentales que intervienen en la tramitación de las operaciones de comercio exterior, lo que conlleva a un potenciamiento de los resultados de la fiscalización integral que le competen a cada uno de ellos. Al Estado le resulta provechoso contar con información anticipada de carácter estratégico, ya que esto le posibilita la articulación entre las distintas áreas intervinientes, para de esta manera propender a la coordinación transversal, optimizando la eficiencia y eficacia de la gestión gubernamental. ⁽⁵⁴⁾

Dentro de la nómina del tipo de operaciones alcanzadas, se encuentran los **derechos de autor**.

▪ **Sujetos alcanzados**

Resultan alcanzados (y, por lo tanto, obligados a generar y remitir la correspondiente DJAS) todos los sujetos residentes en el país que reciben prestaciones de servicios de sujetos del exterior, así como también todos los sujetos residentes en el país que prestan servicios a sujetos del exterior.

No obstante lo antes indicado, a la fecha, los sujetos residentes en el país que prestan servicios a sujetos del exterior (las denominadas “exportaciones de servicios”) aún no se encuentran obligados a informar las operaciones. Serán considerados sujetos residentes en el país, aquellos que revistan tal condición conforme a lo dispuesto en los artículos 119 y 120 de la ley del impuesto a las ganancias.

▪ **Operaciones alcanzadas**

Se encuentran alcanzados los servicios prestados a residentes en el país por sujetos del exterior cuya retribución resulte igual o superior a cien mil dólares estadounidenses (u\$s 100.000), o el monto de cada cuota resulte igual o superior a diez mil dólares estadounidenses (u\$s 10.000). Si estuviéramos frente a contratos de monto indeterminado, se los deberá informar en todos los casos. En el supuesto de que la prestación sea de ejecución continuada, se considerará la sumatoria de los montos previstos por todo el plazo del contrato.

Este régimen de información resulta aplicable a los contratos celebrados a partir del 1° de abril de 2012, así como también a los contratos celebrados con anterioridad, siempre y cuando quedaran pagos pendientes de cancelación al 1° de abril de 2012.

Se encuentran exceptuadas aquellas prestaciones de servicios efectuadas a residentes en el país por sujetos del exterior cuya retribución monetaria se encuentre totalmente cancelada a la fecha de entrada en vigencia de la norma, es decir el 1° de abril de 2012.

⁵⁴ Menéndez, Fabián H. y Abuin, Manuel, “Comercio exterior. Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS). Consideraciones e implicancias a 2 meses de su entrada en vigencia”, Buenos Aires, Errepar, Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), julio de 2012.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

A continuación, detallamos la nómina del tipo de operaciones alcanzadas por el régimen de información, a la fecha ⁽⁵⁵⁾:

Código BCRA	Descripción del servicio
614	Pasajes ganados por buques y aeronaves
625	Otros servicios de información e informática
627	Patentes y marcas
628	Regalías
629	Derechos de autor
630	Primas por préstamos de jugadores
631	Servicios empresariales profesionales y técnicos
634	Servicios personales, culturales y recreativos
652	Pagos de garantías comerciales por exportaciones de bienes y servicios
659	Derechos de explotación de películas, videos y audio extranjeros
660	Servicios de transferencia de tecnología, L. 22426 (excepto patentes y marcas)
662	Gastos de turismo y viajes de operadores turísticos por servicios contratados al exterior
747	Otras rentas pagadas al exterior
973	Compra de activos no financieros no producidos

De la lectura de la tabla surgen ciertos códigos cuya descripción resulta un poco ambigua. Así, por ejemplo, el código (BCRA) 625, referido a “Otros servicios de información e informática”, se utiliza para declarar todo contrato relacionado con software; bajo el código 747 (“Otras rentas pagadas al exterior”), se declaran planes de incentivos/beneficios en el exterior brindados a empleados de una compañía, y por último, bajo el código 973 (“Compra de activos no financieros ni producidos”), que es un intangible, se podrían llegar a declarar los derechos federativos de un jugador de fútbol, o la compra de los derechos de autor a un tercero, entre otros. ⁽⁵⁶⁾

A los fines de cumplimentar el régimen, los sujetos alcanzados deberán producir la información que se indica, en el micrositio "Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS)", disponible en la página de AFIP, integrante del servicio "Ventanilla Única Electrónica del Comercio Exterior" ⁽⁵⁷⁾. Asimismo, se deberá adjuntar un archivo en formato "pdf" de la versión digitalizada del contrato que respalda la prestación del servicio o, de no existir éste, de la factura o documento equivalente que cumpla la misma función.

⁵⁵ Al 30 de noviembre de 2014.

⁵⁶ Menéndez, Fabián H. y Abuin, Manuel, “Comercio exterior. Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS). Consideraciones e implicancias a 2 meses de su entrada en vigencia”, Buenos Aires, Errepar, Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), julio de 2012.

⁵⁷ Mediante el dictado de las resoluciones generales 3252 (B.O. 10/01/2012), 3255 (B.O. 23/01/2012) y 3256 (27/01/2012), la AFIP estableció la utilización de la herramienta informática denominada “Ventanilla Única Electrónica del Comercio Exterior” (VUECE), la cual genera un proceso de integración de la gestión de los distintos organismos gubernamentales que intervienen en la tramitación de las operaciones de comercio exterior.

Cada remisión de información constituirá una nueva DJAS, a la cual el propio sistema le asignará un número de identificación.

La información registrada en las declaraciones juradas será puesta a disposición de los Organismos que adhieran al mecanismo instaurado por esta norma bajo análisis, en función de su competencia en la materia, considerando la naturaleza de la prestación de servicios declarada u otras condiciones establecidas por los mismos o por esta Administración Federal. Estos Organismos deberán pronunciarse, siguiendo lo dispuesto por la RG (AFIP) 3276, en un lapso no mayor al establecido en el respectivo instrumento de adhesión.

3.1.4. Software / Programa de computación

3.1.4.1. Concepto

“Software” es un término inglés que significa “soporte lógico” en español. Éste abarca varios componentes ⁽⁵⁸⁾:

- a) los elementos para identificación y análisis de un problema o necesidad a ser resuelto por el computador (etapa de análisis);
- b) el programa de computación (etapa de programación);
- c) el material de apoyo o documentación auxiliar (p. ej.: manuales).

El elemento fundamental y que da especificidad al “software” es el programa.

El concepto de “programa de computación” fue definido por la OMPI (abril de 1984) como *“...una expresión (organizada, estructurada) de un conjunto (secuencia, combinación) de instrucciones (afirmaciones, órdenes) en cualquier lenguaje o anotación (de alto nivel, intermedio, de ensamblaje o de máquina) en cualquier medio (magnético, óptico, eléctrico, en papel o en cintas, discos, chips, circuitos, ROM) apto para lograr que una computadora (directa o indirectamente, con datos o sin ellos) o un robot (máquina de procesamiento de información) realice un trabajo (o ejecute una función específica).”*

Según los comentarios del Modelo OCDE –parágrafo 12.1 del artículo 12–, se entiende por software *“un programa o una serie de programas, que contiene las instrucciones destinadas a una computadora, a los efectos del funcionamiento operativo de la misma (sistemas operativos) o de la ejecución de otras tareas (sistema de aplicación)”*.

Por su parte, en el ordenamiento legal argentino, el artículo 5 de la ley 25.922 (B.O. 09/09/2004) de promoción de la industria del software, nos da una definición del concepto de software: *“A los fines de la presente ley, se define el software como la expresión organizada de un conjunto de órdenes o instrucciones en cualquier lenguaje de alto nivel, de nivel intermedio, de ensamblaje o de máquina, organizadas en estructuras de diversas*

⁵⁸ Rajmilovich, Darío M., “El software: su tratamiento en el Impuesto a las Ganancias”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, marzo 1998.

secuencias y combinaciones, almacenadas en medio magnético, óptico, eléctrico, discos, chips, circuitos o cualquier otro que resulte apropiado o que se desarrolle en el futuro, previsto para que una computadora o cualquier máquina con capacidad de procesamiento de información ejecute una función específica, disponiendo o no de datos, directa o indirectamente.”

Tengamos presente que el análisis del tratamiento tributario del software como derecho de propiedad intelectual reviste importancia para los sujetos del exterior, ya que para los sujetos del país está vigente la ley 25.922 (⁵⁹).

Durante muchos años fue tema de discusión de los tribunales si las personas jurídicas gozaban de la exención prevista en el artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto a las ganancias, cuestión que se reaviva a partir de noviembre de 1998 con la incorporación dentro de los titulares del derecho de propiedad intelectual de la ley 11.723, a las personas jurídicas con relación a la elaboración de programas de computación. (⁶⁰)

A continuación consideraremos la evolución legislativa en la materia, mencionaremos los antecedentes administrativos, así como también los antecedentes jurisprudenciales más significativos, cuyo análisis nos permite avanzar sobre los vacíos que han quedado sobre el tema en la ley del impuesto a las ganancias.

3.1.4.2. Evolución legislativa

- **Decreto 165/1994 (B.O. 08/02/1994)**

Constituye un marco legal de protección que contribuye a asegurar el respeto de los derechos de propiedad intelectual sobre las obras de *software*, creando un régimen especial de registro y precisando el alcance.

El artículo 1° establece que *“se entenderá por obras de software, incluidas entre las obras del artículo 1° de la ley 11.723, a las producciones constituidas por una o varias de las siguientes expresiones: I) los diseños, tanto generales como detallados, del flujo lógico de los datos en un sistema de computación; II) los programas de computación,*

⁵⁹ Modificada por ley 26.692 (B.O. 18/08/2011), reglamentado por Decreto 1315/2013 (B.O. 16/09/2013). Los beneficiarios de éste régimen son las personas jurídicas cuya actividad principal sea la producción de software y servicios de información. Las empresas que ingresen al régimen deben estar certificadas en calidad en alguna norma válida y realizar exportaciones por el 8% de la facturación promovida o bien acreditar gastos en Investigación y Desarrollo por 3% del gasto promovido. Está excluido el autodesarrollo de software y por lo tanto queda fuera de los beneficios fiscales el desarrollo de software para uso propio o de empresas vinculadas radicadas fuera de Argentina. Se considera que la actividad principal consiste en la industria del software cuando más del 50% de la misma está comprendida en el sector del software y servicios informáticos. Cuando se acredite un porcentaje mayor al 80% los beneficios se otorgarán a la totalidad de la actividad. Entre los beneficios, se encuentra el incentivo en el Impuesto a las Ganancias, el cual consiste en una reducción del sesenta por ciento (60%) en el monto total del tributo, correspondiente a las actividades promovidas determinado en cada ejercicio. Dicho beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a la de fuente extranjera, en los términos que establezca la autoridad de aplicación. Otro de los incentivos, es el referido a que el setenta por ciento (70%) de las contribuciones patronales puede tomarse como un pago a cuenta de otros tributos nacionales que tengan origen en la industria del software, excepto el Impuesto a las Ganancias.

⁶⁰ Osler, Cecilia, “Evolución del alcance del derecho de autor en el impuesto a las ganancias”, Buenos Aires, Errepar, Consultor tributario N° 49, marzo 2011.

tanto en su versión "fuente", principalmente destinada al lector humano, como en su versión "objeto", principalmente destinada a ser ejecutada por el computador; III) la documentación técnica, con fines tales como explicación, soporte o entrenamiento, para el desarrollo, uso o mantenimiento de software".

En relación a las **bases de datos**, incluidas en la categoría de obras literarias, entiende como tales a *"las producciones constituidas por un conjunto organizado de datos interrelacionados, compilado con miras a su almacenamiento, procesamiento y recuperación mediante técnicas y sistemas informáticos."*

▪ **Ley 24.425 (B.O. 05/01/1995)**

Ratificó el acta final en la que se incorporaron los resultados de la denominada Ronda Uruguay del GATT, y el Acuerdo de Marrakech, con sus cuatro anexos. Uno de ellos es el acuerdo sobre los aspectos de los derechos de la propiedad intelectual relacionados con el comercio, conocido como "Acuerdo TRIP'S" ('Trade Related Intellectual Property Rights'), en el que se establece que los programas de ordenador, sean programas fuentes o programas objeto, serán protegidos como obras literarias en virtud del Convenio de Berna (1971).

El alcance previsto por el acuerdo establece que los miembros deben conceder a los nacionales de los demás miembros, un trato no menos favorable que el que otorgue a sus propios nacionales con respecto a la protección de la propiedad intelectual. Se entiende por nacionales de los demás miembros a las personas físicas o jurídicas que cumplirían los criterios establecidos para poder beneficiarse de la protección en el Convenio de París y el Convenio de Berna.

Definición de los programas de ordenador y compilaciones de datos:

1. Los **programas de ordenador**, sean programas fuente o programas objeto, **serán protegidos como obras literarias** en virtud del Convenio de Berna (1971).

2. Las **compilaciones de datos** o de otros materiales, en forma legible por máquina o en otra forma, que por razones de la selección o disposición de sus contenidos constituyan creaciones de carácter intelectual, serán protegidas como tales. Esa protección, que no abarcará los datos o materiales en sí mismos, se entenderá sin perjuicio de cualquier derecho de autor que subsista respecto de los datos o materiales en sí mismos.

Se establece detalladamente las pautas para que en la legislación nacional se fijen procedimientos de observancia de los derechos de propiedad intelectual. ⁽⁶¹⁾

▪ **Ley 25.036 (B.O. 11/11/1998)**

Incorpora al texto de la ley 11.723 al *software* (bajo la categoría de obra literaria), modificando el artículo 1, el que queda redactado de la siguiente manera:

⁶¹ Osler, Cecilia, "Evolución del alcance del derecho de autor en el impuesto a las ganancias", Buenos Aires, Errepar, Consultor tributario N° 49, marzo 2011.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

*"Art. 1 - A los efectos de la presente ley, las obras científicas, literarias y artísticas comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, **entre ellos los programas de computación fuente y objeto; las compilaciones de datos o de otros materiales**; las obras dramáticas, composiciones musicales, dramático-musicales; las cinematográficas, coreográficas y pantomímicas; las obras de dibujo, pintura, escultura, arquitectura; modelos y obras de arte o ciencia aplicadas al comercio o a la industria; los impresos, planos y mapas; los plásticos, fotografías, grabados y fonogramas; en fin, toda producción científica, literaria, artística o didáctica, sea cual fuere el procedimiento de reproducción.*

La protección del derecho de autor abarcará la expresión de ideas, procedimientos, métodos de operación y conceptos matemáticos pero no esas ideas, procedimientos, métodos y conceptos en sí".

Con la reforma introducida se ha explicitado que los programas de computación constituyen obras científicas, literarias y artísticas protegidas por la legislación nacional y los tratados internacionales de derechos de autor, lo que generó cierta incertidumbre en torno a la futura postura del fisco que cierta doctrina entendió que debería revertir el criterio expresado en el dictamen 142/94. ⁽⁶²⁾

Por su parte, en consonancia con lo dispuesto por el artículo 82 de la ley de contrato de trabajo (ley 20.744), se agrega en el artículo 4 de la ley 11.723 como titulares del derecho de propiedad intelectual a:

*"d) **Las personas físicas o jurídicas cuyos dependientes contratados para elaborar un programa de computación hubiesen producido un programa de computación en el desempeño de sus funciones laborales, salvo estipulación en contrario**".*

Asimismo, se incorpora el artículo 55 bis de la ley 11.723, dentro del capítulo "De la venta", indicando que la explotación de la propiedad intelectual sobre los programas de computación incluirá, entre otras formas, los contratos de licencia para su uso o reproducción.

Aun cuando con anterioridad a esta ratificación legal cabía admitir que el software estaba incluido como derecho de autor y que su titularidad también podía ser invocada por las personas jurídicas, la reforma legal lo confirma y, consecuentemente desde el punto de vista impositivo, tiene consecuencias. ⁽⁶³⁾

⁶² Malumián, Nicolás y Palavecino, Federico, "Retenciones por pagos al exterior a personas jurídicas por uso de software", La Ley, 2006-A 394, 3 de enero de 2006.

⁶³ Noceti, Alberto, "Software", Buenos Aires, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XX, mayo 1999.

3.1.4.3. Explotación patrimonial del software

El autor tiene dos alternativas para obtener un beneficio económico de su obra: celebrar un *contrato de cesión*, en el cual transfiere a terceros su derecho de propiedad sobre el bien inmaterial, ya sea a título oneroso o gratuito, o suscribir un *acuerdo de licencia*, en el cual autoriza a un tercero a usar o a explotar el bien a cambio de una retribución pactada.

Al respecto, la OMPI, establece claramente las diferencias existentes entre los contratos de cesión y los de licencia. En tal sentido, expresa que la cesión “...*significa la transferencia de un derecho de autor, o parte de él, como una especie de propiedad*”, transfiriéndose el propio derecho de autor. Respecto de las licencias, sostiene que “...*en la esfera del derecho de autor, se entiende generalmente por licencia la autorización (permiso) concedida por el autor u otro titular del derecho de autor (licenciante) al usuario de la obra (licenciatario) para utilizar ésta en una forma determinada y de conformidad con unas condiciones convenidas entre ambos en el contrato pertinente (acuerdo de licencia)*”. Agrega que “...*a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad; constituye únicamente un derecho o derechos a utilizar la obra con sujeción al derecho de autor sobre ella, derecho que sigue siendo de la pertenencia del licenciante, si bien queda restringido en función del alcance de la licencia concedida*”.

En el marco de la existencia de antecedentes internacionales que tipifican las licencias de uso sobre software, podemos mencionar la clasificación tripartita presente en la legislación sobre el impuesto a la renta de los Estados Unidos de Norteamérica (Treasury Regulations Section 1.861-18). Se trata de la primera regulación que distingue claramente los distintos tipos de transacciones que involucran software, estableciendo las siguientes categorías ⁽⁶⁴⁾:

(i) *transferencia de derechos de autor –regalía– (copyright rights)*: se caracteriza por la concesión al adquirente del derecho a hacer copias del software para su distribución al público, crear programas derivados, o mostrar el software a terceros.

En estos supuestos, si se transmiten todos los derechos sustanciales inherentes al derecho de autor la operación es considerada una venta (*sale of copyright*). Por el contrario, si no se transmiten sustancialmente todos los derechos inherentes al derecho de autor (por ejemplo, si no se concede el derecho a modificar el Código fuente, o el ejercicio del derecho de distribución se acota geográfica o temporalmente) la operación es considerada una regalía o licencia (*licence of software*).

⁶⁴ Ver en Rajmilovich, Darío, “Las licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA”, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XXXIII, noviembre 2012.

(ii) transferencia de un contenido, un artículo o una copia del software –venta de producto– (copyrighted article): se caracteriza por la categoría residual a los contratos de servicios, know-how y transferencia de los derechos de autor.

En estos supuestos, si se transmiten sustancialmente los beneficios y las cargas de la propiedad (*rights and burdens of property*) sobre el programa, la operación es considerada una venta (*sale of copyrighted article*). Por el contrario, si no se transmiten sustancialmente los beneficios y las cargas de la propiedad sobre el programa (por ejemplo, si el derecho de uso se acota en un término de tiempo), la operación se trata como una locación (*lease of software*).

(iii) provisión de servicios: se caracteriza por la prestación de servicios de programación (o locación de obra intelectual) en que, de acuerdo con los hechos y circunstancias, el receptor asume los riesgos de pérdida y es titular del copyright al final del contrato.

En relación a establecer cuál es el objeto de la licencia de uso de software, Rajmilovich ⁽⁶⁵⁾ sostiene que “es necesario diferenciar el derecho de autor (copyright) sobre el programa, del software que incorpora una copia del copyright. El primer caso supone una operación (y una fuente de renta) derivada de la explotación de un intangible -el derecho de autor-, en el segundo caso estamos ante una renta cuyo origen deriva de la venta de un producto (software).

En suma cabe diferenciar el objeto de la explotación del derecho intelectual (por ejemplo, licencia de explotación a través del derecho de reproducción y distribución de copias, o la cesión del copyright a través del derecho pleno de propiedad sobre el copyright), de la explotación del software (por ejemplo, licencia de uso o alquiler), el cual si bien es un intangible tiene naturaleza distinta del copyright. A riesgo de ser reiterativo, el software es un bien instrumental o producto, mientras que el copyright es un derecho económico cuyo valor deriva de la originalidad de un creador.

Dicho de otro modo, en las licencias de explotación la ganancia tiene como causa eficiente la explotación del copyright. En las licencias de uso, si bien hay explotación del copyright para el licenciante o vendedor esta explotación no es la causa eficiente (fuente) de la renta, ya que se cristaliza el solo fin de operar el software permitiendo su uso para fines particulares o del negocio del cliente, configurándose la fuente de la renta por la venta de un producto (el programa de software). (...)

Una vez evidenciado el objeto de la licencia (software o copyright) se verifican consecuencias en el plano impositivo”.

⁶⁵ Rajmilovich, Darío, “Las licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA”, Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XXXIII, noviembre 2012.

3.1.4.4. Tratamiento en el impuesto a las ganancias de las rentas derivadas del software: licencias de uso y licencias de explotación

A efectos de establecer cuál es el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias a las rentas derivadas de la transmisión de derechos de autor, debemos determinar si nos encontramos en presencia de una licencia de uso o de una licencia de explotación.

▪ **Licencias de uso de software:**

La licencia de uso de software consiste en una relación contractual entre el licenciante o proveedor y el licenciataro o usuario, por la cual el licenciante cede al usuario el derecho para utilizar el programa provisto sobre un único material, por un tiempo determinado, renovable o no a opción del proveedor o a perpetuidad, no pudiendo modificar el programa ni ceder el derecho de uso adquirido. Como excepción a la libertad contractual del usuario, este puede efectuar copias de resguardo (back up) y efectuar copias transitorias en la memoria RAM, a efectos de viabilizar su operatividad. Por último, el proveedor puede o no garantizar adicionalmente el servicio de mantenimiento, servicios de actualizaciones periódicas (por ejemplo, por modificaciones legales o mejoras del desarrollo del sistema), asistencia técnica, etc. ⁽⁶⁶⁾

De acuerdo con la normativa específica, el Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior del año 1999, concluyó que, en el supuesto de una licencia de uso de software, ésta tendría el siguiente tratamiento en el impuesto a las ganancias ⁽⁶⁷⁾:

a) Operación efectuada con un prestador residente en el país: la renta se encontrará sometida a imposición, dado que, al ser residente en el país, tributará en función del criterio de renta mundial (excepto que el prestador sea un sujeto exento o no alcanzado).

b) Operación efectuada con un prestador del exterior no residente: la renta no estará alcanzada por el impuesto, ya que constituye una renta de fuente extranjera.

Al respecto, Forcada ⁽⁶⁸⁾ entiende que solo existirá una fuente productora de rentas localizada en Argentina cuando el licenciamiento del software involucre la cesión del uso de uno o varios de los derechos económicos inherentes a la propiedad intelectual dentro de las fronteras del país, como ser, por ejemplo, la posibilidad de sublicenciarlo, distribuirlo, exhibirlo públicamente u otros, es decir,

⁶⁶ Rajmilovich, Darío, "Las licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA", Errepar, Doctrina Tributaria, Tomo XXXIII, noviembre 2012.

⁶⁷ Vázquez Cambón, María I., "La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales", Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

⁶⁸ Forcada, Carlos A., "Algunas reflexiones en torno a la propiedad intelectual y la ubicación de la fuente productora de las rentas, segunda parte", Errepar, Doctrina Tributaria, abril de 2013.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

cuando exista una explotación económica dentro del territorio nacional de los derechos de la propiedad intelectual. Por el contrario, el simple uso del bien tangible o intangible protegido por la propiedad intelectual sin mediar actividad en Argentina por parte del no residente, no configura la noción de fuente prevista por el artículo 5 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por su parte, Vázquez Cambón ⁽⁶⁹⁾ sostiene que, en este caso, las licencias de uso no deberían encuadrarse dentro de las previsiones de derecho de autor, ya que correspondería considerar fiscalmente las licencias de uso de software abonadas a un sujeto del exterior como prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio nacional y, por ende, sin configuración de ganancia de fuente argentina para el beneficiario del exterior en la medida en que dicha prestación no participe de ninguna operación que pueda ser incluida en el concepto de “asesoramiento” previsto en el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del impuesto a las ganancias. (*) Agrega que, en función de lo expuesto, lo que habría que dilucidar es si la licencia de uso del software, sin que medie explotación económica por parte del sujeto del país, debe ser considerada como un “asesoramiento” en función de las previsiones del citado artículo 12 y, por lo tanto, el ingreso obtenido por el sujeto del exterior configura ganancia de fuente argentina para él o, por el contrario, constituye una prestación de servicios realizada en el exterior que no configura “asesoramiento”, constituyendo ganancia de fuente extranjera para el sujeto no residente y, por lo tanto, fuera del alcance de imposición del impuesto a las ganancias en Argentina.

Para Screpante ⁽⁷⁰⁾, la contraprestación recibida por una licencia de uso de software no constituye una asistencia técnica porque no hay transferencia de tecnología principalmente, tampoco podríamos hablar de transferencia de know-how porque no hay enajenación del “lenguaje técnico o códigos de programación”. Según el concepto antes comentado, podríamos considerar la licencia de uso como una cesión de derechos de uso o explotación.

La ausencia de una definición del término “asesoramiento” tanto en la ley del gravamen como en su decreto reglamentario, ha dado lugar a la opinión administrativa ante situaciones generadoras de controversia. Así, la Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.) ⁽⁷¹⁾, concluyó que la contraprestación por los servicios efectuados por la empresa del exterior no constituye renta de fuente argentina, ya que dicho asesoramiento no representa un asesoramiento. Considerando lo expuesto, resulta claramente dilucidado que la licencia de uso de software, sin que medie explotación económica de la misma por parte del sujeto del país, no encuadra en el concepto de asesoramiento previsto por el citado artículo 12. Por

(*) Artículo 12, LIG, segundo párrafo: “...serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior”.

⁶⁹ Vázquez Cambón, María I., “La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales”, Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

⁷⁰ Screpante, Mirna S., “La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias”, La Ley, Práctica Profesional, N° 151, 2011.

⁷¹ Véase Dictamen (DATyJ) 105/1973, Dictamen (DAT) 69/1996, Dictamen (DAT) 35/2002.

lo tanto, es más que lógico que los pagos en concepto de licencias de uso de software, en las condiciones definidas en el párrafo anterior, a un no residente, sean considerados como renta de fuente extranjera y, por lo tanto, no sujetos a retención del impuesto a las ganancias por no configurar rentas de fuente argentina, para el beneficiario del exterior.

En los puntos siguientes, podremos vislumbrar que ésta no es la postura que sostiene la AFIP y/o la Justicia, puesto que la renta derivada de los pagos por licencias de uso de software –calificada como renta de fuente argentina– resulta alcanzada por considerarla que deriva de la explotación de derechos de autor en el país (sólo se identificaría como importación de un producto a aquello que correspondiera al soporte material), sujeta a la tasa de retención del 31,5% sobre el monto de los pagos brutos de las licencias, conforme la aplicación del artículo 93, inc. h).

▪ **Licencias de explotación de software:**

El Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, en su Anexo III –Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios el MEOPS– explica que, en la licencia de explotación, la empresa propietaria del bien concede los derechos de explotación de este a otra entidad, para ser ejercidos dentro de un espacio geográfico determinado, obteniendo como contraprestación el pago de una regalía. Por lo general, la regalía consiste en un pago regular basado en la producción del usuario, sus ventas o sus ganancias. ⁽⁷²⁾

De acuerdo con la normativa específica, el tratamiento aplicable en materia de impuesto a las ganancias sobre los pagos al exterior en concepto de licencias de explotación de software, sería el siguiente:

a) Si el titular del intangible es una persona física residente en el país: debe considerarse el artículo 20, inc. j) de la ley, y verificar que se reúnan concurrentemente los requisitos que la norma dispone para que sea procedente la exención.

b) Si el titular es no residente: la renta se encuentra alcanzada por el gravamen, ya que el artículo 20 antes citado dispone que la exención no será de aplicación para los beneficiarios del exterior.

En virtud de ello, el ya citado Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior sostiene que los pagos realizados en concepto de regalías por derechos de autor a sujetos radicados en el exterior se encuentran encuadrados en el inciso b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, que considera ganancia neta del 35% de los importes

⁷² Vázquez Cambón, María I., “La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales”, Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

pagados, en tanto se cumplimenten los requisitos allí previstos, mientras que, si se trata de personas jurídicas, el informe considera de aplicación lo previsto en el dictamen (DAT) 142/1994. ⁽⁷³⁾

En caso de que los pagos por derechos de autor derivados de licencias de explotación sean realizados a una persona jurídica no residente, existen distintas posturas en relación con la aplicación de los incisos b) o h) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, tanto a nivel de la jurisprudencia administrativa como judicial, lo cual será desarrollado en los siguientes puntos.

3.1.4.5. Antecedentes administrativos

Considerando al software enmarcado dentro de las previsiones de derecho de autor, en lo referente al tratamiento fiscal a dispensar a los pagos al exterior por licencias de uso de software en el país, la discusión giró en torno a si resultaba aplicable la presunción de renta del inc. b) o del h) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, es decir sujetos a una retención del 12,25%, o del 31,5%, respectivamente (según aplicación de alícuota efectiva).

De la lectura de los artículos 93, inc. b), y 20, inc. j), surge que, para que los pagos realizados al exterior se encuentren sujetos a una retención del 12,25%, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- 1. Que el software esté registrado en la Dirección Nacional de Derecho de Autor, lo cual supone que el licenciataria (agente de retención) verifique que las obras estén inscriptas a nombre del licenciante.*
- 2. Que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.*
- 3. Que el impuesto a ingresar recaiga directamente sobre los autores –o sus derechohabientes– de las obras licenciadas. ⁽⁷⁴⁾*

El debate central, tanto a nivel administrativo como judicial, se genera a raíz del alcance que corresponde atribuir a las expresiones “autores” y “derechohabientes” mencionadas en el requisito del punto 3, toda vez que mientras el Fisco sostiene que las mismas abarcan sólo a personas de existencia visible como titulares del derecho sobre el software, sus herederos y legatarios, otros entienden que también se verían incluidos en

⁷³ Vázquez Cambón, María I., “La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales”, Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

⁷⁴ La mayor corriente doctrinaria ha entendido que corresponde analizar la aplicación de todos los requisitos del art. 20 inciso j) para poder utilizar la alícuota de retención reducida establecida en el art. 93 inciso b), incluyendo que el impuesto recaiga sobre el autor o sus derechohabientes.

tales conceptos las personas jurídicas y aquellos que adquieran dichos derechos por medio de una cesión. ***(Remitimos al análisis efectuado en el punto 3.1.3.1 del presente trabajo, en relación al alcance que debe darse a dichas expresiones).***

Al respecto, el Fisco se ha pronunciado por medio de dos dictámenes. Primero, mediante el **Dictamen Nº 142/94** (31/08/1994), la **Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.)** analizó el tratamiento que corresponde asignar en el impuesto a las ganancias, a los pagos que un contribuyente efectúa a una empresa radicada en el exterior, en concepto de explotación de un software básico (habiendo inscripto el mismo en el Registro correspondiente) y de otras prestaciones de servicios relacionadas con la misma, convenidas en el contrato suscripto entre las partes. Luego de analizar las normas legales aplicables al caso, el Fisco concluye que *“...resultará aplicable la presunción de ganancia neta prevista en el inciso b) del artículo 93 de la ley del gravamen únicamente en aquellos casos en que se efectúen pagos al exterior al autor de la obra o sus derechohabientes, calidad que no puede revestir la persona jurídica titular de los derechos de explotación de un programa de computación.”* Sostiene que *“...la titularidad del derecho que nos ocupa recae sobre una persona jurídica, que no puede, por lógica consecuencia, considerársela autor intelectual de la obra. Esa titularidad deviene de la creación de sus dependientes, y por ello, la obra es consecuencia de una relación jurídica que, conforme fuera expuesto, posee la naturaleza de locación de servicios”*.

Fundamenta su postura en que *“...una persona jurídica puede ser titular de derechos económicos pero no intelectuales, aclarando que estos últimos, sólo pueden encontrarse en cabeza de una persona física, porque están referidos al hecho humano de la creación y ha sido intención del legislador no sólo preservar esos derechos, sino también estimular para el futuro la creación de origen humano, que es la verdadera creación”*. Asimismo, expresa que *“...aún en el supuesto que hubiera existido una venta o cesión de la obra por parte de su creador –empleado dependiente– a PP S.A., mediando o no un contrato oneroso, de acuerdo a lo consignado precedentemente esta última sería la titular de la obra y de sus derechos, pero no puede considerarse autor o derechohabiente, tal cual lo sostiene la presentante, sino que resultaría ser adquirente o cesionaria y en estas condiciones tampoco se cumplimentan los requisitos necesarios para el encuadre legal pretendido”*.

Por lo tanto, el Fisco concluye que resultará aplicable en el caso, la presunción de ganancia neta prevista en el inciso h) del artículo 93 de la ley del gravamen, esto es, una presunción de ganancia neta del 90 % sobre las sumas que se abonen a licenciantes del exterior en concepto de regalías por la utilización del software. Es importante tener presente que la aplicación del mismo es de carácter residual, por cuanto presume una utilidad neta del 90% para las sumas pagadas por ganancias no previstas en los restantes incisos. ⁽⁷⁵⁾

⁷⁵ Artículo 93 (LIG) - Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:
(...) h) El NOVENTA POR CIENTO (90 %) de las sumas pagadas por ganancias no previstas en los incisos anteriores.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Sin embargo, el Fisco tuvo que volver a expedirse sobre el tema, atento a la última reforma efectuada a la ley de propiedad intelectual –por su par N° 25.036–, incorporando expresamente al software como obra protegida, y como titulares del derecho de autor a las personas jurídicas cuyos dependientes hubiesen producido un programa de computación en el desempeño de sus funciones laborales. A través de los mencionados cambios, los pagos por los conceptos antes descriptos, podrían ser encuadrados en el inciso b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias. Lo hizo a través del **Dictamen (D.A.T.) N° 68/02** (28/06/2002), el cual convalida el criterio del Dictamen (D.A.T.) 142/94.

La actividad principal de la rubrada consiste en la prestación de servicios de elaboración de datos y computación, con la explotación de los productos informáticos –software– provistos por las empresas "J.J. & Cía.", y "C.C. Limitada" -ambas ubicadas en Estados Unidos-, en su carácter de representante exclusivo en la República Argentina. Dentro de tal contexto, el contribuyente efectuaba las retenciones en el impuesto a las ganancias, por los pagos realizados a los beneficiarios de la renta ("J.J. & Cía." y "C.C. Limitada"), aplicando la tasa del impuesto sobre el monto imponible de la ganancia presunta, previsto por el inciso b) del artículo 93 de la ley en cuestión, en lugar de aplicar la tasa prevista en el inciso h) del artículo mencionado, de acuerdo al criterio de esta Administración.

El Fisco, manteniendo la misma línea de interpretación, concluye que la modificación introducida en el texto de la ley 11.723 (de propiedad intelectual) por la ley 25.036, por la cual se incorpora a las personas jurídicas que desarrollen programas de computación como titulares de derechos de autor, no significa que éstas puedan ser consideradas como autoras de obras a los fines fiscales, por lo que no resulta aplicable la presunción del inciso b) del artículo 93, sino el inciso h) del mismo, respecto a los pagos que se les efectúen como beneficiarios del exterior. Asimismo, expresa que *"...no se ha producido variación alguna en cuanto al carácter de la persona jurídica, ya que el nuevo texto legal no define a ésta como autora sino únicamente como titular del derecho de propiedad intelectual. (...) La persona jurídica puede ser titular de derechos de propiedad intelectual, pero no puede ser calificada como autora de la obra, pues esta calidad únicamente le puede caber a quien utilizó su capacidad creadora en el desarrollo de una idea"*. Agrega que, en el caso de la persona jurídica, *"la titularidad deviene de la creación de sus dependientes, y por ello, la obra es consecuencia de una relación jurídica que posee la naturaleza de locación de servicios"*.

Otro aspecto a destacar y que surge de la exposición del Fisco es que *"la ley de propiedad intelectual tiene una finalidad distinta de la que aquí se cuestiona"* y, por otro lado, destaca que *"las modificaciones introducidas por la ley 25.036 han tenido por objeto brindar cobertura jurídica a los programas de computación elaborados por empresas de software, pero sin innovar en lo que se refiere a la autoría de los mismos"*. En este sentido, interpreta que, si se considerase a tales sujetos como autores, no hubiese sido necesaria la incorporación del inciso d) al artículo 4 de la ley 11.723 por estar contempladas en los incisos a) y b) del mismo.

Por otra parte, el **Dictamen (D.A.T.) N° 36/08** (05/06/2008) consideró que el contrato de licenciamiento de un software de computación celebrado entre la ANSeS y una sociedad del exterior, que tiene por objeto el uso exclusivo en ese Organismo por un período de 36 meses, se encuentra encuadrado en el inciso h) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, correspondiendo que, en oportunidad del pago, se practique una retención del 35% sobre la ganancia neta presumida en el 90% de las sumas pagadas al beneficiario del exterior. El dictamen sostiene que no corresponde incluir los pagos realizados en cumplimiento del contrato en análisis en el inciso b) del artículo 93 -derechos de autor-, pues dicha controversia fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo “Picapau SRL c/DGI”, del 20/9/2005, en el cual se resolvió que sobre los pagos por licencia de uso de programas de computación a sociedades del exterior no corresponde aplicar el mencionado inciso.

Se consideró que el caso objeto de estudio, esto es, la puesta a disposición de un programa-base, consistente para el proveedor en transferir a su cliente un derecho de uso personal no exclusivo, debe entenderse como una licencia de utilización o licencia de uso y, por lo tanto, dicha situación debe ser encuadrada en el inciso h) de la norma citada, el cual establece que la retención del 35% recaerá sobre la ganancia neta presumida en el 90% de las sumas pagadas al beneficiario del exterior.

Podemos observar que la aplicación en estos casos de la presunción de ganancia neta establecida en el artículo 93, inciso h) de la ley del impuesto a las ganancias (y no la del inciso b)), genera una diferencia sustancial en la aplicación de la tasa efectiva: del 12,25% al 31,5%, la que se eleva al 45,99% en caso de que el tributo esté a cargo del pagador local.

3.1.4.6. Antecedentes jurisprudenciales. Evolución de las sentencias

▪ APPLICATION SOFTWARE S.A.

Application Software S.A. es una firma cuya actividad principal consiste en la comercialización de licencias de software y aplicaciones para grandes empresas. Celebró con “JD Edwards & Company” de los Estados Unidos un contrato de licencia de uso exclusivo de software, del que dicha compañía es autora y titular del “copyright”.

El tema sometido a consideración consistía en dilucidar el tratamiento aplicable en el impuesto a las ganancias, a los pagos efectuados a dicha sociedad del exterior – persona jurídica beneficiaria del exterior– por la licencia exclusiva de uso del software. Al respecto, la discusión giró en torno a si correspondía aplicar la presunción de renta del inc. b), o la del inc. h) del artículo 93 de la ley del gravamen, como lo sostenían Application Software S.A. y la AFIP, respectivamente.

La cuestión en litigio se presentó por cuanto la AFIP, sobre la base de lo expuesto en el Dictamen 142/94, consideró que los requisitos previstos en el inc. j) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias –al que remite el artículo 93, inc. b)–, para que proceda la retención reducida, incluye la exigencia de que “el impuesto recaiga

directamente sobre los autores o sus derecho habientes". En este sentido, la resolución determinativa se apoyó en que la titularidad del derecho recae sobre una persona jurídica a la que no puede considerársela "autora" intelectual de la obra, ya que la titularidad deviene de la creación de sus dependientes; por ello, la obra es consecuencia de una relación jurídica que posee la naturaleza de locación de servicio. Según la interpretación fiscal, las personas físicas son las únicas que tienen la aptitud para realizar actos de creación intelectual, y sintetiza los motivos de la siguiente manera: *"1. La obra en su conjunto tiene un sello individual que caracteriza la personalidad de su autor. 2. La persona ideal no aporta a la obra ningún valor artístico sino, por el contrario, desnaturaliza la obra lesionando el derecho moral del verdadero autor. 3. El autor humano es fácilmente determinado y conocido."*

Planteados los hechos, veamos, entonces, los decisorios de la causa en las sucesivas instancias de apelación, para cada uno de los períodos cuestionados por el Organismo Fiscal, esto es: I) pagos realizados entre junio de 1992 y junio de 1996; y II) pagos realizados entre julio de 1996 y agosto de 1999.

I) Pagos realizados entre junio de 1992 y junio de 1996

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 20/09/2001

El Tribunal Fiscal de la Nación acogió la tesis de la actora, por cuanto concluyó que se reunían los recaudos exigidos por el artículo 93, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias, revocándose la determinación del Organismo Fiscal. Entendió factible atribuir a una persona jurídica el carácter originario de autor con respecto a los derechos intelectuales derivados del trabajo a sus dependientes.

Para llegar a esta conclusión y rebatir la posición fiscal, el Tribunal analizó las diversas normas de nuestro derecho positivo que reconocen la protección del software en el marco de los derechos de autor, señalando que la ley N° 11.723 de propiedad intelectual, de acuerdo al texto vigente en los períodos cuestionados, *"...no excluía ni expresa ni implícitamente la posibilidad de considerar a las personas jurídicas como 'autoras' o 'titulares originarias' de los derechos emergentes de las obras por ella protegidas"*. Más aún, *"desde su redacción original (1933), la norma reconoció a las personas jurídicas como posible titular originario, tal el caso de las obras colectivas o las anónimas, atribuyendo el ejercicio de los derechos morales y patrimoniales al representante legal de las entidades"*.

Asimismo, se refirió a las normas de derecho común aplicables a la materia, entendiendo que *"...dada la remisión efectuada por el art. 12 de la ley 11.723, las personas ideales son sujetos capaces para adquirir derechos y contraer obligaciones, poseen un nombre y un patrimonio propio y pueden ser titulares de toda clase de derechos, con excepción de los considerados 'personalísimos', no obstante que, por su*

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

'incapacidad de hecho', sólo pueden crearlos, adquirirlos y ejercerlos por medio de sus representantes (art. 31 a 41 del Código Civil)."

Posteriormente, en tren de reiterar que una entidad jurídica tiene la facultad y el derecho de ser titular de derechos de autor de obras de software, señaló que *"...si bien los programas de computación participan de varias de las características de las llamadas 'obras del espíritu', resulta evidente que dicha caracterización no se adecua a ellos pues, no obstante que el software se protege 'como una obra literaria', no es posible su asimilación total a aquéllas, especialmente por los aspectos relativos a la personalidad creativa del autor, el derecho de reproducción, el de adaptación, etc. (conf. Emery, Miguel A. y otros, "Propiedad intelectual: ley 11.723" - Ed. Astrea - Bs. As. - 1999)."*

Luego, agrega: *"En el caso del software, al igual que ante la obra cinematográfica, se está ante una categoría completamente nueva, a la cual no es posible aplicar mecánicamente los principios tradicionales pues no las han contemplado. Difícilmente se pueda encontrar en todo el programa de computación el 'sello personal del creador', dado que el software más complejo es, habitualmente, el resultado del trabajo de un grupo, en muchas etapas, asistidos por equipos de computación y equipamiento específicos, y no se trata de una 'creación intelectual personal' (conf. Correa, Carlos y otros, "Derecho informático" - Ed. Depalma - 1987 - pág. 73)".*

Es, entonces, por esta razón que *"este tipo de obra reúne las condiciones para no excluir 'a priori' a una persona ideal dentro de sus posibles autores",* y que *"dicha circunstancia se ve confirmada por la incorporación del inc. d) al artículo 4 de la ley de derechos de autor, por la ley 25.036 (BO: 11/11/1998), el que reconoce expresamente la titularidad originaria en cabeza de la persona jurídica cuyos empleados hubiesen producido un programa de computación en el desempeño de sus funciones laborales, en consonancia con lo dispuesto por el art. 82 de la ley de contrato de trabajo (ley 20.744)".*

Cita, finalmente, fallos de distintas Salas del Tribunal Fiscal de la Nación que, oportunamente, se pronunciaron reconociendo el carácter de autor a personas jurídicas ("Emi Odeon SA" – sentencias de fechas 22/9/1982, 31/8/1987 y 12/11/1994).

Refiriéndose al caso concreto, y considerando el informe de los peritos, el Tribunal concluye que *"...el desarrollo del software de la complejidad como es el de JD Edwards & Company..., es el resultado del trabajo de grandes grupos humanos, equipamiento específico, capital e inversiones importantes. Lo cual descarta la posibilidad de imaginar siquiera la autoría de personas físicas individualizables en el diseño y desarrollo del software del tipo ERP, como lo es el software de propiedad de JD Edwards & Company".* Por lo tanto, *"...se infiere claramente que el software en cuestión constituye una obra compleja y colectiva, cuya titularidad originaria o autoría corresponde a JD Edwards & Company, persona jurídica que organizó los aspectos funcionales y tecnológicos para su desarrollo, por lo que corresponde considerar cumplida la condición establecida por la primera parte del inciso j) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias".*

Se revoca la resolución del Fisco en todas sus partes, quien, posteriormente apela dicha sentencia.

- Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala IV, 21/03/2006

La Cámara revoca el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, confirmando la pretensión fiscal, y aplicando los mismos argumentos de la causa Picapau SRL; basándose en la interpretación que -a su juicio- corresponde asignar a la exención prevista en el inciso j) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias, como así también la voluntad del legislador en la época en que se introdujo dicha norma exentiva, sin tener en cuenta que lo que se estaba discutiendo en el caso no era el alcance de la citada exención, sino el porcentaje de presunción de ganancia neta que la sociedad, en su carácter de agente de retención, le aplicó a los pagos que le efectuó al beneficiario del exterior, en concepto de licencia de uso de software. ⁽⁷⁶⁾

La Cámara concluye que, como en el caso de autos, *"...el impuesto a las ganancias no recae directamente sobre el autor de la obra o sus derechohabientes, conforme a lo exigido por el artículo 20, inciso j), no se han cumplido los recaudos necesarios para encuadrar los pagos motivo del ajuste dentro del supuesto previsto en el artículo 93, inciso b) de la ley del gravamen, debiendo presumirse entonces, que el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancia de fuente argentina.*

"Que ...no cabe sino concluir en que las disposiciones de la ley 25036, publicada en el Boletín Oficial el 11 de noviembre de 1998, por las que se incluyó a los programas de computación, fuente y objeto entre las obras protegidas por su régimen (art. 1) y se incorporó como titulares del derecho de propiedad intelectual a las personas físicas o jurídicas cuyos dependientes contratados para elaborar un programa de computación hubiesen producido un programa de computación en el desempeño de sus funciones laborales, salvo estipulación en contrario, sólo pueden ser aplicables hacia el futuro, pues resultan modificatorias y no meramente aclaratorias de las contenidas en la ley 11723."

La conclusión de la Cámara deja abierto el escenario hacia el futuro, admitiendo tácitamente que las personas jurídicas pueden ser consideradas autoras de programas de software, con las implicancias impositivas pertinentes.

II) Pagos realizados entre julio de 1996 y agosto de 1999

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 31/08/2005

En este caso, el Tribunal Fiscal de la Nación se remite al análisis efectuado en el fallo de la Sala C, con fecha 20 de septiembre de 2001, en oportunidad de resolver el recurso interpuesto por la misma empresa por periodos anteriores, y cuyos antecedentes sirvieron de base al Fisco para determinar el ajuste por los periodos discutidos en esta causa.

⁷⁶ Scalzotto, Ricardo O., "Impuesto a las Ganancias. Pagos de derechos de autor por licencia de software: novedades", Buenos Aires, Errepar, Consultor Tributario, agosto 2007.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Según el Fisco, *“...la única forma por la cual pueden acceder originariamente a la titularidad del derecho de autor las personas jurídicas y/o corporaciones, es por la apropiación que hacen de la creatividad intelectual de sus dependientes y que en el presente caso, la titularidad del derecho recae sobre una persona jurídica, que no puede considerársela autor intelectual de la obra, ya que esa titularidad deviene de la creación de sus dependientes”*.

El Tribunal Fiscal considera que los recaudos establecidos por el artículo 20, inc. j), de la ley del impuesto a las ganancias son complementarios del artículo 93, inc. b), de esa ley y, por ello, se aboca a la verificación de tales requisitos. Como primera cuestión, resalta las particulares características de la protección del software en el marco del derecho de autor, para lo cual, analiza las posturas adoptadas por la OMPI, la ley nacional N° 11.723, la Dirección Nacional de Derecho de Autor, el decreto 165/94, y las leyes 24.425 y 25.036. En base a ello, afirma que el software constituye una de las “obras” protegidas en los términos de la ley 11.723, encontrando acreditada en autos la debida inscripción del aquí en cuestión –“J.D.E. WORLD SISTEM (programa de computación)”– en la Dirección Nacional del Derecho de Autor con fecha 02/07/87 a nombre de la beneficiaria del exterior.

Asimismo, entendió de *indudable valor* las consideraciones vertidas por los peritos técnicos en el informe efectuado en autos en donde se expuso que *“para desarrollar un sistema como el producido por J. D. Edwards & Company, el esfuerzo se mide en años-hombre, o sea la sumatoria de los tiempos de aporte de cada persona al sistema, homogeneizado en esta unidad de tiempo. El desarrollo de un sistema como el producido por J. D. Edwards & Company puede demandar en el orden de 2.000 años-hombre, mientras que la duración temporaria puede estimarse en los 3 a 4 años y que si se considera el desarrollo continuo posterior, los años-hombre insumidos por tal producto superan los 4.000. Lo cual descarta la posibilidad de imaginar siquiera la autoría de personas físicas individualizables en el diseño y desarrollo del software del tipo ERP, como lo es el software de propiedad de J. D. Edwards & Company”*. De allí, infiere que el software en cuestión constituye una “obra compleja” y colectiva, cuya titularidad originaria o autoría corresponde a “J.D.Edwards & Company”, persona jurídica que organizó los aspectos funcionales y tecnológicos para su desarrollo, por lo que corresponde considerar cumplida la condición establecida por la primera parte del inc. j), del artículo 20, de la ley del impuesto a las ganancias.

Sobre la base de los fundamentos desarrollados, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que se encontraban reunidos los requisitos exigidos por el artículo 93, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias, revocando la resolución recurrida en todas sus partes. Por su parte, el representante fiscal interpone recurso de apelación contra dicha sentencia.

- Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala V, 20/02/2007

La Cámara Nacional de Apelaciones confirmó el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación, entendiendo que la sentencia había determinado con precisión la cuestión a resolver y la solución arribada. A estos fines, el Tribunal de Alzada se apoya en sentencias no tributarias de causas en las que se discutía la naturaleza de la obra encuadrada en la ley de derecho de autor en lo relativo a los programas de computación, como en "Agisa c/Caíser s/daños y perjuicios", Sala D de Cámara Civil, 24/2/1997, y en "Arte Gráfico Editora SA", Sala I, Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional, 28/10/2004, diciendo ésta última "*...que el artículo 4 de la ley de propiedad intelectual afirma que 'son titulares del derecho de propiedad intelectual: b) las personas físicas o jurídicas cuyos dependientes son contratados para elaborar un programa de computación o aquellos que hubiesen producido un programa de computación en sus desempeños de sus labores salvo estipulación en contrario'. El concepto de autor-empleador, es el que se refiere a las obras creadas bajo contrato de empleo que otorga titularidad originaria de la propiedad intelectual sobre la obra a la persona física o jurídica que asumió la iniciativa y responsabilidad económica de su creación bajo cuyo nombre sea publicada, ya sean diccionarios, obras audiovisuales, fonogramas o programas de televisión, radio o computación (arts. 8, 16, 20, 21, 28 y 29 de la L. 11723) que había sido desarrollado en la oportunidad en que se afirmó que: '...los derechos y obligaciones derivados de la relación de empleo público quedan fijados por el acto generador de ella... y no cabe admitir que el cumplimiento de una función que tiene asignada una retribución presupuestaria, origine el derecho a una compensación suplementaria al margen de ella' (conf. CSJN - "in re" "Carlos Alberto Silvia c/Nación Argentina" - 7/3/1958; Fallos: 249:140)".*

Concluye, entonces, que la mención de estos precedentes jurisprudenciales, a los que cabe agregar la profunda fundamentación doctrinaria de la que da cuenta el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación llevan a responder que puede considerarse autor intelectual de la obra a una persona jurídica –como es el caso de autos–, revocando el criterio fiscal.

- Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 22/02/2011

El Organismo Fiscal aduce ante la CSJN que no se encuentran reunidos los recaudos exigibles para que se asigne a la actora el tratamiento previsto por el inciso b) del artículo 93 de la ley del tributo (derechos de autor), por lo que debe restablecerse íntegramente la legitimidad de las resoluciones administrativas cuestionadas en estos autos, en las que se aplicó el inciso h) del referido artículo, que presume una ganancia neta de fuente argentina del 90% de las sumas pagadas a los beneficiarios del exterior.

El Máximo Tribunal revocó el criterio y dio la razón al Fisco con remisión al dictamen del procurador en "Picapau SRL", del 20/9/2005, donde se puntualizó que el

objetivo tenido a la vista en su momento por el legislador al modificar la ley de impuesto a los réditos, fue que el gravamen recayera sobre el autor o sus derechohabientes, considerando como tal a sus herederos, y descartó la procedencia del encuadramiento en aquel carácter de las personas jurídicas en los casos de cesiones, onerosas o gratuitas.

Asimismo, distingue el citado dictamen que la norma se refiere a los casos en que el impuesto recae directamente sobre el autor o sus derechohabientes, resaltando que, si se pretendiera dar una interpretación que otorgara el carácter de autor a una entidad jurídica, el legislador habría introducido un requisito superfluo e inconducente. En este sentido, enfatiza el procurador que está claro que el tributo siempre recaerá, en forma directa, sobre el sujeto pasivo, sea este el autor, los derechohabientes o incluso cualquier cesionario que -por cualquier título- explote los referidos derechos.

En atención a ello, el procurador menciona que la falta de previsión del legislador no se puede suponer, por lo que la norma, al referirse a que el impuesto recaiga directamente sobre el autor, no permitiría otra interpretación que limitar su aplicación en forma estricta al sujeto autor, dejando de lado su aplicación a cualquier entidad jurídica. Pues, al no verificarse en la especie los extremos requeridos por la norma exentiva, no es aplicable, en consecuencia, el inciso b) del artículo 93 de la ley del tributo. Ello significa que, las personas jurídicas pueden ser titulares de un derecho de propiedad intelectual, pero no podrán calificar como “autores o sus derechohabientes” –éste último supuesto cabe únicamente a la persona física que utilizó su capacidad creadora en el desarrollo de una idea–.

- **PSI TECHNOLOGIES DE ARGENTINA S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 20/02/2007 (⁷⁷)

La sociedad argentina, vinculada económicamente con “PSI Technologies Corporation”, aplicó el artículo 93, inciso b), de la ley por las remesas al exterior en virtud de la explotación en el país de obras protegidas por las normas de derecho de autor (software).

El Fisco determina la retención del impuesto a las ganancias por pagos a beneficiarios del exterior, sosteniendo que resulta aplicable la presunción de la ganancia neta prevista en el inciso h) del artículo 93 de la ley del gravamen. Considera que existió una cesión de la obra por parte de su creador a “PSI Technologies Corporation”, siendo ésta última titular de la obra y de sus derechos y no autor o derechohabiente, con lo cual resulta adquirente o cesionaria, no correspondiendo el encuadre legal pretendido por la actora.

El Tribunal Fiscal de la Nación, remitiéndose al reciente precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Picapau SRL, del 20/09/2005, en el cual se consideró que los pagos por licencias de uso a personas jurídicas del exterior no se adecuan a lo

⁷⁷ Primer fallo del Tribunal Fiscal de la Nación posterior al pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Picapau SRL.

establecido por el artículo 93, inciso b), de la ley del impuesto a las ganancias, concluye que al no acreditarse en el caso de marras que el impuesto recae sobre el autor o herederos, que no existe un convenio entre países para evitar la doble imposición, y que las retenciones efectuadas se enmarcan dentro del concepto de pagos por licencias de uso a una persona jurídica del exterior, corresponde confirmar la determinación practicada por el Fisco.

- **SAP ARGENTINA S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 08/04/2008

La cuestión de fondo consistió en establecer si resultaba de aplicación el artículo 93, inc. h), de la ley del impuesto a las ganancias (postura adoptada por el Organismo Fiscal) o, si por el contrario, resulta ajustado el criterio adoptado por la sociedad –empresa fundada en Alemania y cuya actividad es la producción de programas de aplicación comercial, el sistema denominado SAP R/3–, quien le otorgó el tratamiento previsto en el inc. b) del citado artículo.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución del Fisco en cuanto a la determinación de la obligación tributaria de la firma en el impuesto a las ganancias y, a los efectos de expresar su postura, juzgó decisivo remarcar que la remisión que efectúa el artículo 93, inc. b), a la disposición contenida en el artículo 20, inc. j), de la ley del tributo resulta un óbice para la admisión de la tesis recursiva de la apelante. En efecto, interpretó que del análisis de ésta última normativa se desprendió que, a los fines de la procedencia de la presunción de ganancia neta normada en el citado inc. b) del artículo 93, el beneficiario de la renta debe ser el autor de la obra o sus derechohabientes y, además, ésta no debe reconocer su origen en una locación de obra o de servicio, formalizada o no contractualmente.

Sostiene que, es indudable que el artículo 20, inc. j), de la ley del gravamen, fue pensado como una dispensa tributaria para personas físicas, únicas a las que la legislación les viene reservando el carácter de "autoras" de una obra contemplada en la ley 11.723. A su juicio, esta interpretación tampoco varió luego de la sanción de la ley 25.063, ya que esta norma no reconoció el carácter de "autor" de la persona jurídica que encargue a sus dependientes el desarrollo de una obra protegida, sino que se incorporó esta circunstancia como un inciso adicional, al del "autor" persona física, facultando a la entidad a ser "titular de los derechos de propiedad intelectual", concepto distinto al de "autor" y o sus "derechohabientes" en el sentido de transmisión "mortis causa" que le ha dado la jurisprudencia.

En este sentido, el Tribunal expresó que si la intención del legislador hubiera sido la de encuadrar a las empresas beneficiarias del exterior en la situación retentiva aligerada, debió haberlo contemplado expresamente, o mediante una excepción a la remisión al artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto a las ganancias, o bien, por último, modificar este dispositivo legal, cosa que tampoco hizo. Mientras tanto, entendió que una prudente

exégesis normativa de todos los preceptos involucrados, permiten concluir en que resultó acertado considerar que en el actual contexto legal la persona jurídica puede ser "titular" de derechos de propiedad intelectual, pero no puede ser calificada como "autora" de la obra, pues esta calidad sigue respondiendo a quien utilizó su capacidad creadora en el desarrollo de una idea.

- **SYSCOM & CIPHER S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 29/03/2005

La empresa Syscom & Cipher S.A., en el marco del cumplimiento y desarrollo de su actividad, suscribió contratos de representación de software internacional con distintos entes del exterior. En ese contexto, ha entendido que los pagos efectuados a dichos beneficiarios están sujetos a la retención prevista en el inciso b) del artículo 93, de la ley del impuesto a las ganancias.

Por los períodos comprendidos entre enero de 1993 y julio de 1997, el Fisco le determina de oficio la obligación fiscal aplicando el inciso h), del mencionado artículo 93, fundando la misma en que los entes ideales no pueden ser titulares de derechos de autor, y advierte, asimismo, que no consta la debida inscripción de la obra ante la Dirección Nacional del Derecho de Autor. A su vez, agrega que los contratos que la recurrente acompaña para fundar su pretensión, lejos están de ser obras de las características que exigen las normas en juego. Entiende, en ese sentido, que el objeto contractual contenido en la citada documentación constituye una locación de servicios que elimina la posibilidad de aplicación del artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto.

Por su parte, la apelante sostiene que de las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias aplicables en la especie, esto es el inc. b) del artículo 93 y el inc. j) del artículo 20, no surge restricción alguna que permita suponer que resulten de aplicación exclusiva a personas físicas, sino que proceden para cualquier pago a beneficiario del exterior cuando se trata de remesas por la explotación en el país de derechos de autor, sin que se efectúe ninguna distinción respecto del carácter del mismo (persona física o persona jurídica).

Con sustento en el precedente de la Sala C de la causa "Application Software S.A.", del 20/09/2001, el Tribunal Fiscal de la Nación, concluyó que el software constituye una obra protegida en los términos de la ley 11.372 y que las personas ideales son sujetos capaces que pueden ser titulares de toda clase de derechos, con excepción de los personalísimos, no existiendo imposibilidad fáctica para atribuirle la titularidad del derecho de autor. Hizo lugar, entonces, al recurso de apelación interpuesto y se revocó la resolución determinativa apelada en la causa, por fundarse la impugnación fiscal en la imposibilidad de atribuir la titularidad de tales derechos a un ente ideal.

- Sentencia de la Cámara Nacional en lo Contencioso administrativo Federal, Sala III, 07/04/2010

La Cámara confirmó el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, considerando que las retenciones en concepto de impuesto a las ganancias por pagos efectuados a beneficiarios del exterior por la explotación de obras de software deben encuadrarse en el inc. b), y no en el inc. h) del art. 93 de la ley del tributo como pretende el Fisco, en tanto las personas jurídicas pueden ser consideradas autor intelectual de un programa de software conforme a la reforma introducida por la ley 25.036, la resolución 3 bis/87, el decreto 165/94 y los fundamentos dados por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación en el caso "Application Software S.A.", fallo confirmado por la Sala V de la Cámara el 20 de febrero de 2007.

▪ **AVAILABILITY S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 26/02/2010

La diferencia de criterio con la AFIP, radicó en que la actora interpretó que los pagos que realizara en concepto de derechos de autor a la empresa Quantum Software House, por el contrato que se celebrara el 10/12/93, cuyo objeto fue la representación y comercialización de un software de aplicación financiera y bancaria titulado "Sistema Financiero Integral (SFI-II)" de propiedad de Quantum, cuya titularidad surge de la inscripción que se efectuara en la República Oriental del Uruguay en el año 1984 y en la Dirección Nacional del Derecho de Autor de nuestro país, el 27 de junio de 1991, se encontraba comprendida en las previsiones del artículo 93, inciso b), de la ley del impuesto a las ganancias.

El Fisco entendió que, como el impuesto a las ganancias no recayó directamente sobre el autor de la obra o sus derechohabientes, no se cumplieron los recaudos necesarios para encuadrar a los pagos motivo del ajuste dentro del supuesto del artículo 93, inciso b), de la ley del impuesto a las ganancias, debiendo presumirse en consecuencia que el 90% de los importes pagados al beneficiario del exterior constituyen ganancias de fuente argentina.

En este punto, mencionamos que la actora centró la discusión en demostrar que la operatoria encuadraba en lo dispuesto por el artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto a las ganancias, siéndole de aplicación, en consecuencia, el inciso b) del artículo 93, es decir, la explotación en el país de derechos de autor.

Por unanimidad, voto del vocal preopinante –Dr. Vicchi– con las adhesiones de los Dres. Urresti y Adorno, el Tribunal confirmó el criterio fiscal.

▪ **Resumen**

A) Fallos en el sentido de que las rentas abonadas al beneficiario no residente se encuentran sujetas a la presunción de ganancia neta prevista por el inc. b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias (aplicación de la alícuota de retención reducida del 12,25%):

- Tribunal Fiscal de la Nación:

“Picapau S.R.L.”, TFN, Sala C, 19/04/1999;
“Application Software S.A”, TFN, Sala C, 20/09/2001;
“Syscom & Cipher S.A.”, TFN, Sala A, 29/03/2005;
“Application Software S.A”, TFN, Sala A, 31/08/2005;

- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal:

“Application Software S.A”, CNACAF, Sala V, 20/02/2007;
“Syscom & Cipher S.A.”, CNACAF, Sala III, 07/04/2010;

B) Fallos en sentido contrario, es decir que las rentas abonadas al beneficiario no residente se encuentran sujetas a la presunción de ganancia neta prevista por el inc. h) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias (aplicación de la alícuota de retención no reducida del 31,5%):

- Tribunal Fiscal de la Nación:

“PSI Technologies de Argentina S.A.”, TFN, Sala B, 20/02/2007;
“SAP S.A.”, TFN, Sala B, 08/04/2008;
“Availability S.A.”, TFN, Sala C, 26/02/2010;

- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal:

“Picapau S.R.L.”, CNACAF, Sala IV, 29/09/2000;
“Application Software S.A”, CNACAF, Sala IV, 21/03/2006;

- Corte Suprema de Justicia de la Nación:

“Picapau S.R.L.”, CSJN, 20/09/2005;
“Application Software S.A”, CSJN, 22/02/2011

Como podemos observar, no se desprende un criterio de resolución unificado en todas y cada una de las sentencias tratadas en las diferentes instancias de apelación, tanto en vía administrativa como en vía judicial, excepto la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sí ha mantenido el criterio en las causas sobre las que se ha expedido, en relación a que las rentas abonadas al beneficiario no residente se encuentran sujetas a la

presunción de ganancia neta prevista por el inciso h) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias.

En este sentido, en el fallo “Application Software”, el Máximo Tribunal, adhirió a la postura del Fisco con remisión al dictamen del Procurador en “Picapau SRL”, donde se puntualizó que el objetivo tenido a la vista en su momento por el legislador, al modificar la ley de impuesto a los réditos, fue que el gravamen recayera sobre el autor o sus derechohabientes, descartando la procedencia del encuadramiento en aquél carácter de las personas jurídicas, en los casos de cesiones, onerosas y gratuitas.

Las personas jurídicas pueden ser titulares de un derecho de propiedad intelectual, pero no podrán calificar como “autores o sus derechohabientes”, ya que este último supuesto cabe únicamente a la persona física que utilizó su capacidad creadora en el desarrollo de una idea.

Pues bien, que la capacidad creadora se atribuya únicamente a las personas físicas, implica no considerar a las personas jurídicas como “autoras” en aquellos casos en que la organización de los aspectos funcionales y tecnológicos para su desarrollo (como en el caso del software), así como también la organización de los dependientes contratados para la realización del proyecto colectivo, donde no puede imaginarse siquiera la autoría de personas físicas individualizables en su diseño y desarrollo.

3.1.4.7. Bases de datos internacionales

A continuación, analizaremos el caso de los pagos realizados a beneficiarios del exterior por la posibilidad de acceso remoto a bases de datos internacionales, teniendo en cuenta que constituyen uno de los bienes protegidos por el derecho de autor. Recordemos que la ley 11.723 incluye dentro del concepto de propiedad intelectual –conforme al artículo 1º– a las obras científicas, literarias y artísticas, las cuales “...comprenden los escritos de toda naturaleza y extensión, entre ellos los programas de computación fuente y objeto; **las compilaciones de datos o de otros materiales;**...”.

La cuestión a definir, teniendo en cuenta las particularidades puntuales de cada caso, es si la operación debe ser considerada una prestación de servicios realizada en el exterior y, por lo tanto, fuera del alcance de tributación del impuesto a las ganancias en Argentina o bien, si dicho servicio encuadra en la excepción al principio de fuente prevista en el segundo párrafo del ya citado artículo 12 de la ley del impuesto a las ganancias por configurar un asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior y, en consecuencia, el ingreso obtenido por el sujeto del exterior debe considerarse ganancia de fuente argentina para él, correspondiendo aplicar la retención de pago único y definitivo prevista en la ley del tributo. ⁽⁷⁸⁾

⁷⁸ Vázquez Cambón, María I., “La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales”, Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Forcada ⁽⁷⁹⁾ sostiene que, usualmente, la base de datos no estará situada o colocada en el territorio argentino, sino en el extranjero, donde los datos son almacenados y procesados. No existe, por la misma razón, un servicio realizado en el territorio nacional y, adicionalmente, tampoco existe una transmisión de conocimientos que permita calificar el pago como un asesoramiento técnico. A todo evento, el software que se utiliza como medio de acceso a la base de datos reside temporalmente en el ordenador del usuario argentino sin que este tenga posibilidad alguna de modificarlo o emplearlo de otro modo que no sea para acceder a la información. Sin embargo, varios fallos han sostenido que la fuente está dada por la existencia de un sistema informático utilizado económicamente en el país que resulta asimilado a una asistencia técnica.

Podemos definir, en forma breve, que la *asistencia técnica* ⁽⁸⁰⁾ comprende el suministro de instrucciones, escritos, grabaciones, películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra o producto para la venta o prestación de un servicio específico para los mismos fines de venta. Este suministro de asistencia puede comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería, de investigación y desarrollo de proyectos, de asesoría y consultoría y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.

Seguidamente, analizaremos cada una de las sentencias, tanto del Tribunal Fiscal de la Nación, como de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, en las cuales la controversia se origina por las determinaciones realizadas por la AFIP-DGI a Aerolíneas Argentinas S.A., Austral Líneas Aéreas - Cielos del Sur S.A. y Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A. por la falta de retención a beneficiarios del exterior en concepto de impuesto a las ganancias por la utilización en territorio argentino de un sistema informático con el fin de poder efectuar reservas de pasajes.

A raíz del fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Aerolíneas Argentinas S.A.", Yemma ⁽⁸¹⁾ plantea cómo hubieran operado los factores si no hubieran existido las herramientas de comunicación y procesamiento electrónico en la conformación de la operatoria. Según el autor, la respuesta se plantearía del siguiente modo: la reserva de pasajes realizada por un operador local, a un equivalente radicado en otro país, se habría materializado mediante un requerimiento por correo, o por vía telefónica, y por igual vía el operador local habría recibido la contestación que le habría permitido dar por realizada la venta de pasajes, alojamiento o alquiler de medios de transporte. Desde el punto de vista del análisis funcional observamos dos actividades perfectamente escindibles: el operador local vende o cierra un negocio con un cliente local (esta operación es totalmente de

⁷⁹ Forcada, Carlos A., "Algunas reflexiones en torno a la propiedad intelectual y la ubicación de la fuente productora de las rentas, segunda parte", Errepar, Doctrina Tributaria, abril de 2013.

⁸⁰ Para ampliar el alcance del término "asistencia técnica", según las posturas doctrinarias y jurisprudenciales, ver "La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias"; Screpante, Mirna S, Práctica Profesional 2011-151.

⁸¹ Yemma, Juan C., "Procesamiento de datos en server remoto: ¿es servicio de asistencia técnica?", La Ley, Periódico Económico Tributario, N° 311, octubre de 2004.

fuelle argentina), y el operador extranjero presta un servicio al operador local mediante el uso de información propia, que permite a éste último perfeccionar el negocio (esta operación es de fuente extranjera, si se la encuadra como servicio en extraña jurisdicción). Todo parece indicar que la actividad que describiéramos debería ser encuadrada en la definición genérica de fuente extranjera, en cabeza de un beneficiario del exterior, en virtud de la cual un servicio prestado en el exterior, que no implique asesoramiento o transferencia de conocimientos técnicos, para ser utilizados en el país, no podría estar sujeto a las reglas dispuestas en los arts. 91 a 93 de la ley del impuesto a las ganancias.

▪ **AEROLINEAS ARGENTINAS S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 12/05/2004

Aerolíneas Argentinas S.A. apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación una determinación realizada por la DGI, por el período entre enero de 1994 y junio de 1999, por retenciones con carácter de pago único y definitivo no practicadas a la firma Amadeus S.A., sujeto del exterior, en concepto de impuesto a las ganancias. Explica, en su defensa, que para el ejercicio de sus actividades habituales la empresa necesita contar con un sistema de reserva de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles, recibiendo para ello los servicios del llamado "sistema Amadeus", el cual consiste en la operación de una base de datos permanentemente actualizada con la información de las disponibilidades existentes, estructurada con recursos humanos y materiales ubicados en el exterior.

La sociedad alega que *"no corresponde efectuar retención alguna, por tratarse de un servicio prestado íntegramente en el exterior, describiendo que el propósito básico del sistema es el de desarrollar y mantener un banco de datos con el objeto de suministrar a los usuarios finales -aerolíneas, agencias de viajes y hoteles- un amplio campo de información acerca de los servicios turísticos que están a su disposición, sin que exista para ello una concesión de uso de software, sino una vía de comunicación al solo efecto de transmitir datos, dado que la información contenida en la base no puede ser modificada ni adaptada a las necesidades del usuario. Pone de resalto que los únicos bienes situados o utilizados económicamente en la Argentina son las PC (ordenadores personales), las impresoras y las tarjetas de comunicaciones que se instalan en las PC para acceder a Amadeus y que cubren las mismas funciones que los "browser" (navegador) en el acceso a Internet."* Asimismo, *"expone que el sistema Amadeus puede consultarse casi sin limitaciones y que sólo se genera la obligación de pago cuando se procesa una reserva, indicando que Aerolíneas Argentinas pagaba un precio por cada reserva de sus servicios que se hubiera realizado a través de este sistema informático, cuyo procesamiento se realizaba en el exterior y en consecuencia el servicio que se prestaba no era de fuente argentina sino extranjera."*

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Finalmente, el Tribunal confirmó el ajuste impositivo, revocando la sanción que había sido impuesta por la DGI, entendiendo que, en realidad, lo que había contratado Aerolíneas Argentinas era un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus que, en lo sustancial, opera como una asistencia técnica, considerando que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas Argentinas a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible en cualquier momento para Aerolíneas Argentinas y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional, pagando por todo ello un precio, que forma parte del contrato que ha servido de base para la determinación de oficio. *“Es precisamente la utilización económica (de cosas o derechos, materiales o no) que Aerolíneas Argentinas hace en el país de esa prestación, globalmente considerada y no el uso de ordenadores, de impresoras y de tarjetas de comunicación, la que configura como de fuente argentina a la renta que ella genera y por ende, su sujeción a la ley nacional del impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo previsto en el art. 5° de la misma (t.o. 1986 y modif.) y en el inc. d) del art. 9° del reglamento (dec. 2353/86 y conc. posterior), en la forma, que en este caso, se halla prevista en el Convenio celebrado con el Reino de España y aprobado por la ley 24.258.”*

- Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala I, 05/02/2008

La Cámara resolvió el recurso de apelación presentado por Aerolíneas Argentinas S.A., confirmando la posición del Fisco. De acuerdo al criterio general de fuente establecido en el artículo 5° de la ley del impuesto a las ganancias, entendió que si bien *“...Aerolíneas Argentinas S.A. alega que los pagos efectuados a Amadeus Marketing S.A. se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuada en una base de datos sita fuera del país, lo cierto es que los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje, posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al régimen de bloqueo de disponibilidades.”*

El principal inconveniente que presenta dicha interpretación es la inseguridad que se plantea en la aplicación de la normativa vigente, ya que, en función del criterio sostenido por la Cámara, y en un sentido amplio, se puede llegar a considerar que cualquier servicio prestado en el exterior es utilizado económicamente en Argentina y, por lo tanto, constituye renta de fuente argentina para el sujeto no residente, correspondiendo efectuar la retención de pago único y definitivo del impuesto a las ganancias al beneficiario del exterior cuando, para poder llegar a dicha consideración, tal como ya fue

planteado, correspondería modificar la normativa legal en vigencia para extender la excepción del principio de fuente respecto de los servicios prestados en el exterior. ⁽⁸²⁾

▪ **AUSTRAL LINEAS AEREAS - CIELOS DEL SUR S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 06/02/2007

La empresa Austral Líneas Aéreas - Cielos del Sur S.A. interpuso un recurso de apelación contra la determinación realizada por la D.G.I. con motivo de no haber actuado como agente de retención del impuesto a las ganancias por los pagos realizados a la empresa Amadeus Marketing S.A. –sujeto no residente– originados en el uso del sistema de reservas Amadeus, en el período enero de 1994 a diciembre de 1998.

La pretensión del Fisco estaba fundada en la “utilización económica” de un sistema informático en la Argentina, el cual por aplicación del artículo 5º de la ley del impuesto a las ganancias era considerado de fuente argentina.

Austral sostuvo que no correspondía efectuar retención alguna por tratarse de un servicio prestado íntegramente en el exterior, describiendo que el propósito básico del sistema es el de desarrollar y mantener un banco de datos con el objeto de suministrar a los usuarios finales un amplio campo de información acerca de los servicios turísticos que están a su disposición, sin que exista para ello una concesión de uso de software sino una vía de comunicación al solo efecto de transmitir datos, dado que la información contenida en la base no puede ser modificada ni adaptada a las necesidades del usuario. Austral pagaba a Amadeus un precio por cada reserva de los servicios que hubiera sido realizada a través de su sistema informático. El procesamiento se realizaba en el exterior y el servicio se prestaba, por lo tanto, en el exterior.

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación interpretó “...que lo que ha contratado Austral es un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos ubicada en el exterior; no habiendo, por lo demás, elementos suficientes —tal como se ha visto— que denoten la concesión de uso de un software. A juicio de quienes suscriben ésta resulta ser la verdadera esencia del negocio subexamine. La presencia o uso de software, en determinados componentes periféricos utilizados para el acceso al sistema —por caso, las tarjetas de comunicaciones— devienen en un elemento incidental del contrato, que en nada menoscaban la naturaleza de servicio, que corresponde otorgar a las prestaciones analizadas.

En consecuencia, y como lógica derivación de lo expuesto, sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas de marras como un servicio que, tal como se ha señalado reiteradamente, se encuentra prestado desde el exterior.

Siendo ello así, y considerando la ausencia de un establecimiento permanente en el país de la empresa radicada en España —aspecto éste no controvertido por las partes—,

⁸² Vázquez Cambón, María I., “La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales”, Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

cabe —en principio— sostener que el Estado Argentino carece de potestad tributaria sobre las operaciones que aquí nos ocupan.

(...) Cabe delimitar el significado de "asesoramiento" al que la norma alude. Conforme determinados antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios, puede definirse que el concepto que nos ocupa comprende toda prestación que signifique la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad por el dador siempre que sean antecedente temporal mediato o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de las cuales se elaboren o transmitan (Enrique J. Reig — Jorge Gebhardt — Rubén H. Malvitano "Impuesto a las Ganancias", pág. 119, con cita de Juan Carlos Vicchi).

Bajo tal pauta conceptual, cabe interpretar que el uso de bases de datos ubicadas en el exterior aquí analizadas, no participa del concepto de asesoramiento a que se refiere el segundo párrafo del art. 12 de la ley del gravamen. No se trata aquí de la transmisión de conocimientos científicos o empíricos, sino simplemente de la transmisión de datos para su procesamiento en el exterior, u originados en un procesamiento llevado a cabo en el exterior."

En efecto, el Tribunal emitió sentencia, revocando la determinación del impuesto a las ganancias, declarando la improcedencia de las retenciones reclamadas por el Fisco.

- Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala V, 02/06/2009

El Fisco Nacional apeló el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación. La Cámara hizo lugar al recurso y revocó la resolución del Tribunal, confirmando la determinación del impuesto a las ganancias en concepto de retenciones a beneficiarios del exterior por los pagos realizados por la utilización en el territorio argentino del sistema informático Amadeus.

Para resolver como lo hizo, la Cámara sostuvo "(...) que Austral contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior y que la ausencia de un establecimiento permanente de la empresa en el país no le quita el Estado Argentino potestad tributaria, ya que del mismo expediente surge que Austral ha obtenido un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, es decir, que se utilizó la asistencia brindada por dicha firma para que la empresa aerocomercial pudiese obtener ganancias por la venta de sus productos a través de dicho sistema."

El criterio de la Sala V lleva al mismo resultado que el sostenido por la Sala I en la causa "Aerolíneas Argentinas S.A.", que consideraba de fuente argentina los servicios prestados en el exterior en función de su utilización económica, haciendo mención expresa de lo concluido por la Sala I, pero, en la causa "Austral", la Sala V considera la

existencia de una “asistencia” utilizada para obtener beneficios en Argentina, basando en dicho concepto la gravabilidad de los pagos efectuados al no residente. ⁽⁸³⁾

▪ **LINEAS AEREAS PRIVADAS ARGENTINAS S.A.**

- Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 14/04/2010

La empresa Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A. (LAPA) apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación la determinación realizada por el Fisco en concepto de retenciones de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior omitidas en los pagos realizados en el período enero de 1997 a abril de 2001 a empresas no residentes (LH System y Amadeus) por el “uso del sistema computarizado de reservas, que consiste en un software que permite conocer la disponibilidad de plazas en los distintos vuelos de las distintas empresas aéreas, y que a través del mismo es posible reservar un lugar en un vuelo determinado para un posible pasajero permitiendo además preparar la emisión de los boletos de vuelo, hacer consultas y/o reservas de habitaciones de hoteles y/o alquiler de autos. (...) El servidor operativo se encuentra radicado en el exterior y opera a base de un software que utiliza exclusivamente el prestador del servicio de reserva que se alimenta de los datos que cursa on line, el operador desde el país. La compañía titular del servidor y del software no posee en el territorio nacional ningún establecimiento o dependencia a través de la cual el servicio que presta se complementa o concreta.”

El Tribunal Fiscal de la Nación revoca la determinación realizada por el Fisco, concluyendo “que las prestaciones efectuadas por las empresas operadores de los sistemas informáticos arriba mencionados originan para la mismas renta de fuente extranjera, por lo cual quedan excluidas del poder tributario del Estado Argentino y por consiguiente no están sujetas a la retención del impuesto a las ganancias”. Que “cabe interpretar que el uso de bases de datos ubicadas en el exterior aquí analizadas, no participa del concepto de asesoramiento a que se refiere el artículo 12, párrafo 2 de la ley del gravamen, sino que se trata de una prestación de servicios, que simplemente se refiere a la transmisión de datos para su procesamiento en el exterior, u originados en un procesamiento llevado a cabo en el exterior”.

- Sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala III, 08/09/2011

La AFIP interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. La Cámara, remitiéndose a los dos antecedentes mencionados con anterioridad (que comparte en lo sustancial), confirmó la determinación del Fisco. Consideró verificada una asistencia técnica que redundaba en la percepción de beneficios económicos para la compañía aerocomercial. “Por lo tanto, corresponde admitir en sustancia los agravios de

⁸³ Vázquez Cambón, María I., “La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales”, Errepar, Consultor Tributario, enero de 2012.

la AFIP-DGI, revocar la resolución del TFN y determinar la gravabilidad de los pagos efectuados a Sabre Group Inc. y Galileo International de USA, Amadeus Marketing SA y Amadeus Global Travel Distribution de España, en tanto se consideran de fuente argentina.”

▪ **Resumen**

A) Fallos en el sentido de que la fuente está dada por la existencia de un sistema informático utilizado económicamente en el país que resulta asimilado a una asistencia técnica:

- Tribunal Fiscal de la Nación:

“Aerolíneas Argentinas S.A.”, TFN, Sala D, 12/05/2004;

- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal:

“Aerolíneas Argentinas S.A.”, CNACAF, Sala I, 05/02/2008;

“Austral Líneas Aéreas - Cielos del Sur S.A.”, CNACAF, Sala V, 02/06/2009;

“Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A.”, CNACAF, Sala III, 08/09/2011;

B) Fallos en sentido contrario, es decir que no hay fuente argentina al tratarse de rentas originadas en el procesamiento de datos efectuado en el extranjero:

- Tribunal Fiscal de la Nación:

“Austral Líneas Aéreas - Cielos del Sur S.A.”, TFN, Sala A, 06/02/2007;

“Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A.”, TFN, Sala C, 14/04/2010

En resumen, podemos decir que cuando exista asistencia técnica brindada desde el exterior, y la utilización de esa asistencia se aproveche en el país, esa renta será de fuente argentina por aplicación del artículo 12 de la ley del impuesto a las ganancias. En caso de tratarse de un servicio resultaría irrelevante el lugar de su “utilización económica”, y sólo podría generar ganancias de fuente argentina si tal servicio (i) se prestara en la Argentina, o (ii) se prestara en el exterior, pero calificara como “asistencia técnica”. ⁽⁸⁴⁾ Este criterio es contrario a la doctrina del fallo “Aerolíneas Argentinas S.A.” la cual, en función de la interpretación de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, se podría llegar a considerar que cualquier servicio prestado en el exterior es utilizado económicamente en Argentina, constituyendo renta de fuente argentina para el sujeto no residente, correspondiendo efectuar la retención pertinente.

⁸⁴ Screpante, Mirna S., “La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias”, La Ley, Práctica Profesional, N° 151, 2011.

3.1.5. Categoría de la renta

Tal como lo hemos analizado, la renta proveniente de la contraprestación por derechos de autor, se puede diferenciar si es de fuente argentina o de fuente extranjera, debiendo analizar en qué categoría se encuadran las mismas. Por su especificidad, se descarta la primera categoría, debiendo reducirse el análisis a las demás.

3.1.5.1. Segunda categoría y tercera categoría

El artículo 45, inciso b), de la ley del impuesto a las ganancias, alcanza como ganancia de segunda categoría a *"los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos"*, siendo de especial interés estudiar la locación de derechos y las regalías, ya que habitualmente constituyen la contraprestación de la cesión de estos derechos.

En cuanto a las regalías, la ley las define en su artículo 47 como *"...toda contraprestación que se reciba, en dinero o en especie, por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos, cuyo monto se determine en relación a una unidad de producción, de venta de explotación, etcétera, cualquiera sea la denominación asignada"*, siendo tales las remuneraciones que se pactan habitualmente por el uso o transferencia de los derechos de autor.

La regalía corresponderá encuadrarla dentro de la Tercera Categoría de ganancias cuando sean obtenidas o derivadas a través de Sujetos Empresa, en particular:

- A través de sociedades incluidas en el Artículo 49 LIG.
- Por intermedio de empresas unipersonales.
- Por auxiliares de comercio incluidos en la Tercera Categoría (V.gr. comisionista, rematador o consignatario).
- Por personas físicas que realicen habitualmente actividades de investigación, experimentación, etc., destinadas a obtener bienes susceptibles de producir regalías (cfr. Artículo 86 LIG, último párrafo).

En los demás casos, y según las disposiciones del Artículo 45 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias, el titular del bien o derecho cedido deberá incorporarlas dentro de las rentas de la Segunda Categoría, aun cuando provenga de bienes que han estado afectados a la producción de ganancias de otra categoría (V.gr. un inmueble afectado a la generación de alquileres o arrendamientos que se transfiere contra una regalía de un % "x" de las próximas cosechas del adquirente). ⁽⁸⁵⁾

En relación al tratamiento de los resultados de la enajenación de estos derechos, Fernández ⁽⁸⁶⁾ sostiene que, en el caso de las regalías, no hay dudas sobre su inclusión

⁸⁵ Rajmilovich, Darío. *Manual del Impuesto a las Ganancias*, 3ª edición. Buenos Aires, La Ley, 2013. Págs.439.

⁸⁶ Fernández, Luis Omar, "Tratamiento impositivo de los derechos de autor", *Práctica Profesional*, Ed. La Ley, 11 de mayo de 2011, página 75.

en el objeto del tributo pues el artículo 45 inciso h) menciona la "...transferencia definitiva", aunque no se realicen estas operaciones habitualmente, el 47 se refiere expresamente a la transferencia de dominio y el 86 establece el régimen de deducciones para estos casos. En el caso de la transferencia de derechos (...) se considera que estas operaciones están comprendidas en el inciso h) del 45 antes citado porque, si bien no se trata de derechos de llave, marcas o patentes de invención la mención a las "regalías" que son una forma de contraprestación, seguida del término "similares" amplía el contenido del inciso e incluye a estas transferencias.

Es importante tener presente que, por un lado, el artículo 45, inc. b), grava las regalías, cuya *"definición no entraña un tipo o clase de rentas diferenciada en razón de su naturaleza, sino una forma o modalidad de contraprestación o retribución variable, definida en forma específica por la ley de impuesto a las ganancias en el Artículo 47 LIG. (...) La forma o modalidad de la retribución, variable en función de un índice o unidad verificada en cabeza del adquirente, locatario o cesionario, cuando la operación que le da origen a la regalía es: (i) transferencia de dominio de cosas (muebles o inmuebles), (ii) cesión del uso o goce de cosas (muebles o inmuebles), o (iii) cesión de derechos, 'tiñe' la renta obtenida como una ganancia especial, siempre gravada y tipificada como renta de Segunda Categoría."* ⁽⁸⁷⁾

Por su parte, el artículo 45, inc. h), alude a los ingresos que se perciban por la transferencia definitiva de bienes intangibles que se mencionan taxativamente, entre ellos las regalías, sea que: 1) la contraprestación se perciba en uno o más pagos; 2) estas operaciones se efectúen habitualmente o no (excepción al concepto de renta gravable para los sujetos a quienes se les aplica a la teoría de la fuente). En relación a ello, Rajmilovich ⁽⁸⁸⁾ sostiene que *"no cabe confundir la transferencia de una regalía con la generación de una regalía (cfr. art. 47 LIG), siendo la primera la cesión definitiva del derecho de cobro de una regalía (el flujo de fondos a recibir de una regalía) y no la regalía misma".* Agrega, que *"si se tratara de una transferencia de dominio, se estaría extinguiendo la fuente productora, siendo entonces la retribución una 'ganancia de capital' y no una 'renta de capital'. Empero, por calificar como rentas gravadas a las regalías, tanto los Artículos 45, inciso b) y 47 LIG, aun caracterizada como una ganancia de capital se incluye en el objeto del impuesto como Ganancia Gravable."*

3.1.5.2. Cuarta categoría

Las ganancias de la cuarta categoría, establecidas en el artículo 79 de la ley del impuesto a las ganancias, alcanzan a las rentas del trabajo personal. En el caso específico de la obtención de rentas provenientes por el pago de derechos de autor, en el inciso f) –ejercicio de profesiones liberales u oficios...– de dicha norma, pueden

⁸⁷ Rajmilovich, Darío. *Manual del Impuesto a las Ganancias, 3ª edición*. Buenos Aires, La Ley, 2013. Pág. 429.

⁸⁸ Rajmilovich, Darío. *Manual del Impuesto a las Ganancias, 3ª edición*. Buenos Aires, La Ley, 2013. Pág. 433 y 439.

encuadrarse los incisos a), b) y c) del artículo 4 de la ley 11.723, a los cuales ya hemos hecho referencia.

3.1.6. Deducciones especiales de la segunda categoría: regalías

El artículo 86 de la ley establece deducciones especiales de la segunda categoría para los beneficiarios de regalías residentes en el país –personas físicas y sucesiones indivisas– a los efectos de determinar la ganancia neta. La norma establece un tratamiento diferente para la deducción por regalías, hasta el recupero del capital invertido, según si los costos y gastos de los bienes transferidos fueron realizados en el país o en el exterior.

El último párrafo del artículo 86 establece que estas deducciones no son aplicables *“cuando se trate de beneficiarios residentes en el país que desarrollen habitualmente actividades de investigación, experimentación, etc., destinadas a obtener bienes susceptibles de producir regalías, quienes determinarán la ganancia por aplicación de las normas que rigen para la tercera categoría”*. Sobre este tema nos referiremos en el acápite siguiente.

3.1.7. El derecho de autor como erogación

Los derechos de autor serán deducibles de las ganancias de sus pagadores, en las mismas condiciones que cualquier otra erogación; así, cuando se comercialicen, será un componente del costo de venta, mientras que, cuando se utilice el conocimiento por el cual se abona la regalía, de corresponder, recibirá el tratamiento de gasto necesario.

En el primer caso, la imputación al año fiscal será por el criterio de lo devengado, habida cuenta que se trata de rentas de la 3ª categoría, mientras que en el segundo dicha imputación dependerá de la categoría en la que se incluya la renta obtenida.

El último párrafo del artículo 18 plantea una restricción a la deducción de esta erogaciones, ya que cuando los perceptores estén vinculados con el pagador o *“...ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones de baja o nula imposición”* para efectivizar la misma, se requiere que esté pagada o acreditada en los términos del octavo párrafo del mismo –acreditación en cuenta, reinversión u otra forma de disposición– hasta el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del tributo del ejercicio en que se haya devengado la erogación. ⁽⁸⁹⁾

⁸⁹ Fernández, Luis Omar, “Tratamiento impositivo de los derechos de autor”, Práctica Profesional, Ed. La Ley, 11 de mayo de 2011, página 75.

3.1.8. Declaración Jurada patrimonial. Normas generales obligatorias de valuación patrimonial

De acuerdo con lo establecido por el artículo 3 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, las personas físicas y las sucesiones indivisas se encuentran obligadas a efectuar anualmente una declaración jurada exteriorizando los bienes y deudas que integran su patrimonio al 31 de diciembre del año por el cual corresponda la liquidación del respectivo tributo.

Con los fines de un correcto y homogéneo cumplimiento de la citada obligación, resulta necesario precisar los criterios de valuación que –con carácter obligatorio y en un todo de acuerdo con las disposiciones normativas que reglan el tributo– deben observar los aludidos sujetos para exteriorizar con uniformidad y exactitud la cuantificación de sus correspondientes patrimonios. Asimismo procede contemplar la exigencia de consignar, en la respectiva declaración jurada patrimonial, los bienes situados, colocados o utilizados en el extranjero.

Siguiendo este orden de ideas, la Resolución General N° 2527 D.G.I. (B.O. 01/03/1985) ⁽⁹⁰⁾ establece las normas generales obligatorias de valuación patrimonial. Su artículo 1° dispone:

“Las personas físicas, las sucesiones indivisas y los responsables indicados en los incisos b), c), d), e) y g) del artículo 2° del Decreto Reglamentario, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al solo efecto de la declaración jurada patrimonial prevista por su artículo 3° y sin perjuicio de las disposiciones normativas que reglan el Impuesto a las Ganancias, deberán - con carácter obligatorio- considerar las normas de valuación que se establecen por la presente Resolución General.”

En su parte pertinente, en el punto A.IX –bienes situados, colocados o utilizados en el país– referido a Marcas, patentes, derechos de autor y similares, el artículo 12 indica cómo deben valuarse al sólo efecto de la declaración jurada patrimonial:

“Las marcas, patentes, derechos de autor y bienes similares se valuarán por su costo de adquisición o por las sumas efectivamente erogadas con motivo de su desarrollo.”

En relación a los bienes situados, colocados o utilizados en el extranjero, el artículo 15 establece:

“Los bienes y deudas en el extranjero, cuya declaración es de carácter obligatorio, deberán ser valuados siguiendo los preceptos básicos establecidos en esta

⁹⁰ www.laleyonline.com.ar

Resolución General para sus similares del país transformando, en su caso, las unidades monetarias extranjeras a pesos argentinos (...).”

3.1.9. Resolución General 830: retención por pago en concepto de “explotación de derechos de autor”

La Resolución General (AFIP) 830 enumera, en su Anexo II, los diversos conceptos sujetos a retención, entre los cuales se encuentran en el inciso h): *“Explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley Nº 11.723.”*

Por su parte, su Anexo VIII consigna, además de los respectivos códigos del régimen, las alícuotas que corresponde aplicar, tanto para sujetos inscriptos como para los que no lo sean, y los pertinentes montos no sujetos a retención. Asimismo, cuando sea necesario, se deberá recurrir a la escala consignada al pie de este último Anexo, a los fines de determinar el “quantum” a retener por los conceptos en ella comprendidos.

La determinación del importe a retener por pagos en concepto de derechos de autor está contemplada en el artículo 28 de dicha resolución, el cual establece:

“Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes derivadas de derechos amparados por la Ley Nº 11.723, no sufrirán retenciones por los importes abonados hasta la suma acumulada de DIEZ MIL PESOS (\$ 10.000.-) en cada período fiscal y por cada agente de retención.

Superada la referida cifra, los pagos que se realicen con posterioridad quedan sujetos a retención de acuerdo con el procedimiento de cálculo que disponen los artículos 25 y 26. A fin de lo previsto en el inciso a) del citado artículo 26, no corresponderá adicionar a estos últimos pagos, los que se hubieran efectuado con anterioridad al momento en que se alcanzó la mencionada suma acumulada.

Los beneficiarios de las rentas deberán acreditar ante sus agentes de retención el cumplimiento de las condiciones exigidas por el artículo 20, inciso j), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (28.1.).”

A continuación, mediante la presentación de dos casos prácticos, se expone en qué supuesto corresponde efectuar la retención y cómo corresponde calcular la misma.

CASO 1 ⁽⁹¹⁾

a) Datos

La "Editorial Panfleto" abonó a Juan Lápiz, importante escritor de "la plaza", la suma de \$9.900, sin retención alguna. ¿Correspondió haber retenido alguna suma?

⁹¹ Núñez, Eduardo José, “Régimen general de retención aplicable en el impuestos a las ganancias”, Impuestos, Ed. La Ley, 2009-22, página 1883.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

b) Solución

Se interpreta que no corresponde retención por imperio de la exención plasmada por el artículo 20, inciso j), de la ley de rito, de hasta la suma de \$10.000 anual.

Se recuerda que por imperio del mentado inciso, la exención opera siempre que:

- El impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes,
- Las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor,
- Que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción, y,
- No derive de obras realizadas por encargo o que reconozca su origen de una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.

CASO 2 ⁽⁹²⁾

a) Datos

Similares al Caso 1, pero el Sr. Lápiz percibió de la editorial la suma de \$14.000.

b) Solución

En el presente supuesto corresponde retener sobre la diferencia entre \$14.000 y \$10.000, es decir, sobre \$4.000, suma de la cual debe deducirse el importe de \$1.200 no sujeto a retención:

$$\text{Ret.} = 200 + 0,14 (2.800 - 2.000) = \$ 312$$

3.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Uno de los aspectos objetivos del impuesto al valor agregado (IVA) es la gravabilidad de las obras, locaciones y prestaciones de servicios que la ley del gravamen establece en su artículo 3º, siempre que las mismas se realicen en el territorio de la Nación. Ahora bien, no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación, aquellas prestaciones previstas en el inciso e) del artículo 3º, efectuadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Las mismas serán consideradas exportaciones de servicios, gravadas a tasa cero.

Recordemos que, con la generalización de los servicios en el IVA mediante la ley 23.871 (B.O. 31/10/1990), el actual artículo 3º, inciso e), punto 21 de la ley, somete al tributo a *“las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”*.

En virtud de la redacción que utilizó el legislador para generalizar los servicios en el IVA, el último párrafo del artículo 3º y su interrelación con el artículo 8º del decreto

⁹² Núñez, Eduardo José, “Régimen general de retención aplicable en el impuestos a las ganancias”, Impuestos, Ed. La Ley, 2009-22, página 1883.

reglamentario, es posible efectuar un análisis de las cesiones de derecho, con el objeto de determinar si las mismas se encuentran gravadas o no por el tributo.

3.2.1. Transferencias o cesiones del uso o goce de derechos

Considerando la falta de precisión legislativa al momento de generalizar el objeto del impuesto, ya que no ha sido definido expresamente el alcance de los conceptos de prestaciones y locaciones, vale la inquietud respecto del significado de los mismos, a los fines de determinar si las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos se encuentran comprendidas dentro de tales conceptos y, en consecuencia, dentro del ámbito de la ley.

Más allá de las definiciones establecidas en la legislación de fondo –Código Civil–, el Poder Ejecutivo Nacional por medio de la vía reglamentaria, intenta subsanar el vacío legal, incorporando el alcance del concepto *prestaciones* en el artículo 8º del decreto, expresando que:

“Las prestaciones a que se refiere el punto 21, del inciso e), del artículo 3º de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio.

No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer”.

Tengamos en cuenta que el artículo 99, inciso 3 de la Constitución Nacional impide al Poder Ejecutivo Nacional, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, dictar disposiciones de carácter legislativo referidos a la materia tributaria, salvo expresa delegación de facultades del Poder Legislativo, existiendo estado de emergencia pública, por un periodo determinado y con alcance fijado.

3.2.2. Exclusión de objeto: derechos de autor

La ley del IVA no incluye a los derechos de autor, tanto de escritores como de músicos, dentro de la materia imponible, incluso en aquellos casos en los que se transfieran o cedan a terceros en su uso o goce, y ello resulte accesorio o conexo de una locación o prestación gravada. Constituyen una exclusión de objeto, por cuanto los menciona específicamente en el último párrafo del artículo 3º, donde señala:

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

"Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos".

De la lectura de la ley, surge la distinción que realizó el legislador respecto de la gravabilidad de la transferencia del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial en general, cuando estas se realicen conjuntamente con prestaciones o locaciones gravadas. Sin embargo, los casos de transferencia del uso y goce de los derechos de autor de escritores y músicos, permanecen al margen del impuesto, incluso en aquellos casos en que sean complementarios de prestaciones y servicios gravados.

Al respecto, Carelli y Ureta (⁹³), sostienen: *"realmente no deja de asombrarnos la técnica legislativa utilizada, que por un lado y en virtud de la vaga redacción de la norma y de los conceptos que ellas incluye, deja fuera del objeto del impuesto al valor agregado a las cesiones de derecho en general, para luego concluir como gravadas a determinados tipos de cesiones, en caso que éstas se complementen con prestaciones o locaciones de servicio gravadas, amparándose en un criterio de unicidad en donde lo accesorio sigue a lo principal. Cabe destacar, que la ley no grava todas las cesiones de derecho, sino solo los casos que especifica la norma, es decir, no cualquier transferencia del uso o goce de derechos queda comprendida en la gravabilidad de la ley del IVA, sino que el legislador elige a las cesiones de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que quiere gravar.*

Sin embargo, por el segundo párrafo del artículo 8º del DR, las cesiones de derechos quedan alcanzadas cuando implican un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, inclusive para los casos de obligaciones de no hacer.

Para agregar aún más confusión a los lectores de las normas tributarias y a los contribuyentes y responsables que deben aplicar las normas en cuestión, dentro de estas cesiones que el legislador intenta alcanzar con el último párrafo del artículo 3º, se decide excluir del objeto a aquellas derivadas de las transferencias del uso o goce de la propiedad intelectual correspondiente a los músicos y escritores. Vale decir para este caso, que siendo en un primer momento operaciones fuera del objeto, luego incorporada su gravabilidad bajo determinados supuestos, continua el legislador haciendo distinciones dentro de la propia definición de derechos intelectuales, para terminar excluyéndolas del objeto".

En materia jurisprudencial, uno de los recientes pronunciamientos que debate sobre esta cuestión, es el de "**Ortega, Emanuel**", el cual tuvo su origen en una fiscalización, en la cual se recabó información vía Internet sobre discografía y recitales realizados por el

⁹³ Carelli, Susana y Ureta Débora, "Camino a un tratamiento coherente en las transferencias del uso o goce de los derechos intelectuales en el IVA", Comisión N° 2. Trabajo presentado en las "XXXV Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas", 10 y 11 de noviembre de 2005.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

músico, como así también se solicitaron datos a Sony Music Entertainment Argentina S.A. de donde se obtuvo detalles de los anticipos por regalías cobrados por el Sr. Ortega.

Según el contrato, el artista se comprometía a interpretar y realizar para una compañía discográfica grabaciones de obras musicales, otorgando al productor plena y absoluta exclusividad de sus interpretaciones (cediendo la propiedad de los fonogramas y de cualquier derecho sobre tales obras para su comercialización posterior), obligándose además a no interpretarlas en la República Argentina o en el extranjero, ya sea para sí o para terceros. Según la apelante, la cuestión en debate se centra en el tratamiento que corresponde aplicar en el IVA a los importes percibidos por parte de Sony Music Entertainment Arg. S.A. por los derechos de las producciones musicales "A Escondidas" y "Presente Imperfecto"; entiende que no se encuentran gravados en el impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 3° último párrafo que expresamente excluye del objeto del gravamen a los derechos de autor de escritores y músicos, tratándose el contrato de una verdadera cesión de derechos de las obras musicales de su propia autoría.

Aduce que de la engorrosa normativa del gravamen se puede concluir que las cesiones de derechos intelectuales se encuentran alcanzadas por el gravamen, sólo en aquellos casos que se relacionen en forma accesorio con una prestación gravada, circunstancia no acaecida en el presente caso, en tanto la prestación principal responde a la composición de obras musicales, las que se encuentran fuera del objeto del gravamen.

Argumenta que el Fisco sustentó su postura basándose exclusivamente en parte de la letra del contrato que rige la relación con Sony Music, pero no atendió a la realidad material y económica de los hechos que demuestra que se trata de una verdadera cesión de derechos del artista de obras musicales de su propia autoría.

Por su parte, el Fisco entendió que se trataba de una prestación gravada en los términos del artículo 3, inciso e), apartado 21, punto f) de la ley del IVA, ya que no se apreciaba en el caso una cesión de derechos de autor propiamente dicha, sino más bien una atribución de exclusividad sobre las interpretaciones a efectuar por el artista para las grabaciones. Por lo tanto, las regalías, los adelantos de regalías, participaciones y/o cualquier otro concepto cobrado por el contribuyente derivado del mencionado contrato discográfico se encontraban alcanzadas por el impuesto.

Sostiene que los términos del contrato celebrado no evidencian la denominación jurídica que la actora pretendió conferirle a la convención, ni controvierten la interpretación del juez administrativo en la especie, advirtiéndose la existencia de una autorización a efectos que la productora reproduzca los fonogramas y comercialice los productos resultantes, a cambio de un precio, cediendo un porcentaje de los derechos que como intérprete le corresponden por la emisión de tales obras.

Las autorizaciones para publicación y explotación del álbum resultante constituyen una cesión de derechos, pero no se trata de derechos de autor. Se trata sólo de un contrato discográfico mediante el que se autoriza a la productora a que reproduzca los fonogramas y comercialice los productos resultantes, a cambio de lo cual la compañía de discos se obliga a satisfacer al artista mediante una remuneración consistente en el pago

sobre precios de venta de discos, el cual en modo alguno puede ser confundido con la cesión de los derechos.

Corrido el respectivo traslado del recurso y contestado en tiempo y forma por parte de la representación fiscal, la Sala B procedió a considerar la materia litigiosa, mediante el dictado de su sentencia.

▪ ***Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 11 de junio de 2009***

En dicho decisorio, la Sala B consideró que, de las cláusulas contractuales del convenio celebrado entre el recurrente y una firma discográfica, se desprende que se trata, en esencia, de una exclusividad otorgada al productor discográfico para explotar los derechos sobre los fonogramas, a cambio de un porcentaje sobre el precio de venta de éstos, operación que no puede confundirse con la cesión de los derechos económicos derivados de la autoría intelectual de la obra, por lo que los pagos recibidos por el contribuyente resultaron ser un servicio conexo o relacionado con la prestación profesional llevada a cabo y, por ende, alcanzados por el IVA, conforme el artículo 3, último párrafo, ley del gravamen.

Asimismo, los juzgadores entendieron que no se apreciaba en el caso la existencia de una cesión de derechos de autoría propiamente dicha, sino más bien una atribución de exclusividad sobre las interpretaciones a efectuar por el artista para las grabaciones de las producciones musicales tituladas "A escondidas" y "Presente imperfecto", un acuerdo respecto del cual el productor adquiere la propiedad y libre disposición de los fonogramas y soportes materiales producidos, una cesión del uso o goce de los derechos que el artista pudiera tener en algún país y/o en el futuro sobre los fonogramas y un porcentaje de los derechos que le pudieren corresponder como intérprete de las obras, conforme al art. 56 de la ley de propiedad intelectual, negocio efectivamente alcanzado por el IVA, en cuanto se relaciona en forma accesoria con la prestación gravada, esto es, la interpretación de selecciones musicales para su grabación (conforme art. 3, último párrafo, ley del tributo). El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la posición del Fisco, en cuanto a que existía un servicio y no una propiedad intelectual.

En tales condiciones, la Sala B confirmó la determinación de oficio y condenó al cantante a pagar el impuesto –períodos fiscales julio y septiembre de 2001 a octubre de 2002–, los intereses resarcitorios y una multa equivalente al 70% del impuesto.

En la faz infraccional, la sentencia sostuvo que la disconformidad con las normas legales y reglamentarias no resulta manifiesta en el presente caso, en el cual se trató de un contrato de atribución de exclusividad sobre interpretaciones realizadas por el artista, aquí recurrente, y no -tal como éste pretende- una cesión de derechos de autoría, razón por la cual no queda configurada la presunción legal de dolo imputada por el Fisco Nacional para endilgar la figura defraudatoria, por lo que se resolvió la recalificación de la conducta en el ilícito de omisión fiscal contenido en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario.

Forcada ⁽⁹⁴⁾ observa que, en el caso descrito, la atención se puso en la constatación formal de una actividad, más allá de que la misma diera nacimiento en cabeza del ejecutante a un derecho protegido por el artículo 56 de la ley 11.723 como un “derecho conexo o vecino” a la propiedad intelectual y que, precisamente, la creación y posterior cesión de tal derecho para su explotación comercial por el productor fuera el negocio tenido en miras por ambas partes. Ortega tenía un derecho protegido por la ley de propiedad intelectual que había cedido al productor, lo cual no fue tenido en cuenta a los fines de caracterizar fiscalmente la operatoria.

3.2.3. Importación de servicios: licencias de uso y licencias de explotación de software

Tal como nos hemos referido con anterioridad, con la generalización de los servicios en el IVA, el actual artículo 3º, inciso e), apartado 21 de la ley, somete al tributo a *“las restantes locaciones y prestaciones de servicios”*.

Dentro de su enumeración, de carácter enunciativo, se encuentra incluido el apartado 21, punto c), el cual establece que se encuentran gravados por el impuesto *“los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación”*.

Específicamente en el caso de las licencias de uso de software, las mismas se encuadran en el hecho imponible ‘prestaciones de servicios’, de acuerdo al artículo 1º, inciso b), de la ley del tributo. Por su parte, las licencias pagadas a licenciantes no domiciliados en el país representan importaciones de servicios, conforme al artículo 1º, inciso d), el cual establece que el impuesto se aplicará sobre: *“las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos”*. En este sentido, el sujeto que haya adquirido el software deberá ingresar el correspondiente IVA en concepto de importación de servicios por el pago de la licencia de uso y explotación al residente del exterior, monto que al mes siguiente de perfeccionado el hecho imponible podrá ser computado por dicho sujeto como crédito fiscal en la declaración jurada mensual.

Pues bien, tengamos presente que *“en los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”*, conforme a lo establecido en el artículo 1º, inciso b), segundo párrafo, del gravamen. Es decir que, en el supuesto de un servicio de implementación por personal técnico residente en el exterior, del software realizado en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, se encuentra fuera del objeto del tributo, por no encuadrarse en las previsiones indicadas.

⁹⁴ Forcada, Carlos A., “Algunas reflexiones en torno a la propiedad intelectual y la ubicación de la fuente productora de las rentas, segunda parte”, Errepar, Doctrina Tributaria, abril de 2013.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Al respecto, Rajmilovich ⁽⁹⁵⁾ sostiene que *“no es indiferente que los pagos por licencias de uso de software encuadren como importaciones de servicios y no como importación de cosa mueble (por ejemplo, en caso de ingresar al territorio a través de un soporte físico), ello por cuanto:*

** En las importaciones de servicios que constituyen servicios de ejecución continuada o servicios continuos, el débito fiscal IVA se perfecciona por cortes mensuales al finalizar cada mes, ello a diferencia del hecho imponible de las importaciones definitivas de cosas muebles cuyo perfeccionamiento se verifica con el despacho a plaza de la mercadería [cfr. art. 5, inc. f), LIVA y fallo: “Labinca SA” - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 2/12/1996],*

** En la medida en que las importaciones de servicios se vinculen con operaciones exentas o no gravadas (por ejemplo, con exportaciones de bienes o de servicios) la base imponible se reduce en la porción o proporción correspondiente (cfr. art. 65.1, DR LIVA), lo que implica la anulación de la base imponible en los casos en que las licencias de uso de software se vinculen íntegramente con exportaciones de servicios.”*

En materia jurisprudencial, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, se ha pronunciado en autos **“F. Marrone SRL s/recurso de apelación IVA”** (27/03/1995), expresando con relación a la comercialización de licencias de uso dentro del territorio nacional: *“Cuando el programa que se comercializa responde a las características de los confeccionados en serie, aun en los casos en que deban efectuarse adaptaciones para su mejor aprovechamiento, no existen diferencias con los demás bienes cuya venta resulta alcanzada por el impuesto al valor agregado. Y esto ha sido así desde que la ley del tributo dispuso gravar la venta de bienes muebles (ley 20.631, art. 1º, inc. a) y en consecuencia, el criterio sostenido por el Fisco Nacional, en cuanto se refiere a las ventas de software en “pack”, se ajusta a derecho.*

En ese sentido es correcto el encuadramiento del caso, tal como se lo describe en el tercer considerando de la resolución del 8/2/94, apelada en autos: “habida cuenta de ser programas de computación ya manufacturados (envasados, con manuales, instrucciones, etc.) que no reconocen su origen en encargos de usuarios determinados y que consecuentemente no reúnen características de exclusividad, sino que en el mercado ya se encuentran preparados para su uso. En tal sentido y dada la tipificación de marras, no cabe su consideración en el marco normativo como un servicio de computación como pretende la contribuyente” (vide fs. 51).”

Podemos, entonces, identificar la diferencia de tratamiento que otorga la ley, por un lado, y el Fisco y la jurisprudencia, por el otro, con relación a los pagos de licencias de uso sobre software al exterior, puesto que en tanto la norma específica en la materia tipifica al software como prestación de servicios, cualquiera sea la forma o modalidad de

⁹⁵ Rajmilovich, Darío, “Las licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA”. Ed. Errepar, Doctrina Tributaria, T. XXXIII, noviembre de 2012.

contratación (art. 3, inc. e), ap. 21, pto. c) L.IVA), lo que implica que las licencias de uso sobre software recibidas del exterior configuran importaciones de servicios (art. 1, inc. d) L.IVA), la jurisprudencia y el Fisco lo tipifican como importaciones definitivas de cosas muebles. Éste último criterio es el aplicado por la Dirección General de Aduanas (DGA) como agente de percepción del IVA en aquellos casos en que el software ingresa al país mediante soporte físico y no por vía electrónica.

La diferencia de tratamiento afecta: (i) el momento de perfeccionamiento del hecho imponible (en la importaciones de servicios continuos dicho perfeccionamiento es fraccionado por mes y no instantáneo con el despacho a plaza); y (ii) la aplicabilidad de la reducción de la base imponible en la medida (porción o proporción) de la vinculación del uso del software con operaciones no gravadas o exentas (por ejemplo, exportaciones de bienes o de servicios). En el caso de una empresa que se dedica a la producción de software para exportación (supongamos que el 80% de sus ingresos totales representan exportaciones de servicios), la tasa efectiva del IVA sobre las licencias de uso contratadas con el exterior se reduciría del 21% (posición AFIP) al 4,20% (o sea un diferencial de 16,80% sobre el monto de la licencia). ⁽⁹⁶⁾

3.2.4. Algunos antecedentes administrativos

- **Grupo de enlace AFIP - DGI/CPCECABA (reunión del 05/08/2009)**

El tratamiento fiscal de la importación de software ha sido objeto de análisis por el Grupo de enlace AFIP-DGI/CPCECABA en la reunión del 05/08/2009, abordando a la siguiente interpretación:

“2.1. En el caso de efectuar la importación de un software aplicando la Resolución 856/95 (Ministerio de Economía Obras y Servicios Públicos), se discrimina entre valor de soporte físico y el correspondiente al derecho intelectual.

Entendemos que el tratamiento a aplicar es el siguiente:

a) Impuesto al valor agregado: corresponde el pago por la importación definitiva del soporte físico. Respecto al valor de la cesión de uso del derecho intelectual, no procede el impuesto conforme el artículo 8 del Decreto Reglamentario.

b) Impuesto a las ganancias: no debe aplicarse la retención sobre el valor de soporte físico por tratarse del pago de una importación. En cambio, al abonar el valor del derecho intelectual, corresponderá la retención del 35% sobre el 35% por tratarse de un derecho de autor aún reconociendo que la jurisprudencia existente hasta la fecha (sobre períodos anteriores al de la Ley 25.036) considera aplicable el 35% sobre el 90%.

⁹⁶ Rajmilovich, Darío, “Las licencias de uso de *software* pagadas al exterior: su tratamiento en el impuesto a las ganancias y en el IVA”. Ed. Errepar, Doctrina Tributaria, T. XXXIII, noviembre de 2012.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

En cuanto al IVA, en el dictamen 97/95 se concluyó que la importación de software estandarizado, se asimila a la importación de una cosa mueble, por lo que la licencia de uso también resulta gravada por el impuesto.

En cuanto al impuesto a las ganancias, si bien en principio los pagos por licencia de uso encuadrarían en el inciso h) del artículo 93 de la ley –ganancia presumida del 90%-, debe analizarse cada contrato para su correcta tipificación y determinación de la retención a practicar.

2.2 En el supuesto de efectuar la importación del software por internet, no procede el impuesto al valor agregado atento a no efectuarse una importación de cosa mueble y sólo recibir la cesión de un derecho (excluido del impuesto por el artículo 8 del Decreto Reglamentario).

En cuanto al impuesto a las ganancias, corresponderá la retención sobre el valor del derecho, conforme lo señalado en el punto 2.1 b).

En el IVA encuadra como una prestación de servicio gravada cuyo precio se integra también con el valor atribuible a la licencia de uso.

Respecto del impuesto a las ganancias, correspondería retener el 35% sobre el 90% de cada pago.”

▪ **Dictamen (DAT) 95/95 (06/09/1995)**

Se consulta acerca del tratamiento que en el IVA corresponde otorgar a la cesión de derechos de publicación por una sola vez, de material fotográfico de archivo, aclarándose que no existe relación de dependencia con la otra parte, ni tampoco hay encargo previo para la realización de determinadas fotografías, limitándose el cliente a publicar algunas piezas del aludido archivo abonando un precio prefijado.

El fotógrafo consultó si la cesión temporal de fotografías a editoriales para su utilización por única vez y su devolución posterior constituía propiedad intelectual. Si así fuera, la operatoria no resultaba gravada por el impuesto, caso contrario, resultaba gravada. El Fisco Nacional concluyó que la actividad bajo análisis, tal como está descrita por el consultante, encuadra en el apartado 21) del inciso e) del artículo 3º (t.o. 1997 por D. 280/1997) de la ley del impuesto al valor agregado, resultando, por ende, incidida por el mismo.

▪ **Dictamen (DAT) 97/95 (14/09/1995)**

En materia de IVA, en este dictamen el Fisco adhirió al criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, en la ya mencionada causa “F. Marrone SRL s/recurso de apelación IVA” (27/03/1995), con relación al software standard o "enlatado", sosteniendo que cuando se comercializan programas de este tipo nos encontramos en presencia de "cosas muebles" cuya transferencia está alcanzada por el tributo. A mayor abundamiento, establece que "...este temperamento resulta extensivo a las importaciones

que posean la naturaleza apuntada, por lo que al igual que en el mercado interno constituyen cosas muebles que deben ajustarse al tributo que nos ocupa".

▪ **Dictamen (DAL) 36/1996 (22/05/1996) ⁽⁹⁷⁾**

Las traducciones y/o adaptaciones originales de una obra extranjera hechas por autores argentinos o por autores nacionales de los países comprendidos en la Convención de Berna, no están alcanzados en virtud de este solo hecho por la exención establecida en el art. 9º del Decreto-ley 1251/58 ⁽⁹⁸⁾, por cuanto la misma está referida a la nacionalidades de las obras teatrales.

En el supuesto de tratarse de obras de autores nacionales de países no adheridos a la Convención, en la medida que hayan pasado al dominio público, es decir, que se trate de obras universales respecto de las cuales haya perdido relevancia la nacionalidad que pudiera haber tenido su autor, que ya no tiene derechos sobre la misma, están exentas en los términos del decreto-ley aludido.

Como las traducciones y/o adaptaciones no se hallan comprendidas en el beneficio, y dado que la exención se otorga por ser una obra de dominio público, careciendo de relevancia la nacionalidad del autor, no procede exigir como requisitos que aquella esté adaptada por autores argentinos o extranjeros con una residencia en el país no menor de cinco años, que la adaptación sea original, y que se encuentre inscripta en Argentores.

3.3. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

El artículo 21, inciso d), de la ley del impuesto sobre los bienes personales establece que estarán exentos del tributo:

"...d) los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares"

⁹⁷ Sumario: Editorial La Ley

⁹⁸ El decreto-ley 1251/1958 establece una amplia franquicia impositiva para las actividades teatrales. Así, el artículo 9, dice: "Exímese de todo impuesto nacional y municipal en jurisdicción de la Capital Federal, a los espectáculos teatrales definidos en el artículo 11, cuando se trate de obras en idioma nacional de autores argentinos o extranjeros con no menos de cinco años de residencia en el país".

El mencionado artículo 11 define a la "actividad teatral" como "...toda manifestación artística que signifique espectáculo con participación real y directa de actores, y no de sus imágenes, sea comedia, drama, teatro musical, lírico, de títeres, leído, de cámara, al aire libre o en locales cerrados, profesional o independiente, sin distinguir modalidades; teniéndose en cuenta únicamente la calidad del espectáculo o interés del mismo como vehículo difusor de cultura".

De acuerdo al criterio receptado por el Dictamen (DAL) 36/1996 –entre otros–, se considera que esta exención es también aplicable al IVA habida cuenta que el decreto que la fundamenta es anterior a la ley de dictado del mismo.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

Por su parte, el decreto reglamentario de dicha norma, en su artículo 11, expresa:

“La exención prevista en el inciso d) del artículo 21 de la ley comprende a todos los bienes inmateriales a que se refiere el inciso m) de su artículo 19, situados en el país o en el exterior”.

Ahora bien, el artículo 19, inciso m), de la ley del tributo, dispone que se consideran situados en el país:

“... m) Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año”.

Al respecto, Gebhardt ⁽⁹⁹⁾ sostiene que, normalmente suele concederse una exención a los derechos de autor y patentes, basada en la premisa de que el autor o el inventor perciben una retribución por el trabajo realizado y, como tal, alcanzada por el impuesto a la renta. Sin embargo, la exención pierde razón de ser cuando la patente o el invento corresponden, originariamente, a personas diferentes a los autores o inventores.

El goce efectivo de la presente exención queda muy restringido, limitándose a los casos en que la titularidad de los bienes corresponde a personas físicas o sucesiones indivisas, sin afectación a entes empresariales.

3.4. IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA

3.4.1. Base imponible: valuación

El artículo 4, inciso i), de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta establece lo siguiente:

“Los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con las siguientes normas:

...i) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares): por el costo de adquisición u obtención, o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, a los que se aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición, inversión o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo. (...)”

⁹⁹ Gebhardt, Jorge, Impuesto sobre los bienes personales, 1ª edición. Errepar, Buenos Aires, 2009, pág. 61.

3.5. REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES - MONOTRIBUTO

3.5.1. Supuesto de obtención únicamente de ingresos por cobro de derechos de autor

En el supuesto de obtener únicamente ingresos por cobro de derechos de autor, el contribuyente *“no podrá adherirse al monotributo ya que no desarrolla ninguna de las actividades comprendidas en el art. 2 de la Ley 26.565, por la cual se considera pequeño contribuyente a las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, o integren cooperativas de trabajo.*

En lo expuesto precedentemente no se encuentra contemplada la cesión de derechos de propiedad intelectual.” ⁽¹⁰⁰⁾

3.6. IMPUESTO DE SELLOS

A continuación, efectuaremos un análisis de la exención en el impuesto de sellos para los contratos de cesión de derechos de propiedad intelectual prevista en los principales ordenamientos fiscales provinciales, y su aplicación a los contratos de licenciamiento de software.

A modo de ejemplo, en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el artículo 460 ⁽¹⁰¹⁾, inciso 40, del Código Fiscal dispone que se encuentran exentos del impuesto en dicha jurisdicción *“Los contratos de cesión de derechos de propiedad intelectual, los contratos de edición y los contratos de traducción de libros”.*

Por su parte, el Código Fiscal de Provincia de Buenos Aires, incluye una disposición análoga a la transcripta, en el artículo 297 ⁽¹⁰²⁾, inciso 35.

En el caso específico de los contratos de licencia de software (de uso y explotación), el análisis se centra en determinar si esta clases de contratos constituye cesiones de derechos de propiedad intelectual en los términos de la exención objeto de estudio.

Al respecto, Riesco y Belaich ⁽¹⁰³⁾ arriban a la siguiente conclusión:

“En una primera línea de análisis, podemos razonar que en el contrato de licenciamiento, el autor cede alguno de sus derechos (el derecho de uso o el derecho de explotación) sobre su propiedad intelectual (el software) por un tiempo y en un espacio geográfico determinados.

¹⁰⁰ CIT AFIP (ID 12307855), www.afip.gov.ar, ABC - Preguntas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas, Normativa, Monotributo.

¹⁰¹ Texto de la Ley 541 (B.O. 02/02/2001). Texto ordenado por el Decreto 253/2014 (B.O. 04/07/2014).

¹⁰² Ley 10.397. Texto ordenado por Resolución 39/2011 (B.O. 11/03/2011). Modificado por Ley 14.333 (B.O. 30/12/2011), artículos 143 a 146. Modificado por Ley 14.394 (B.O. 15/11/2012), artículo 127.

¹⁰³ Riesco, Diego y Belaich, Pablo, “El impuesto de sellos y el software”, Errepar, Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXII, pág. 1071, noviembre de 2011.

3. TRATAMIENTO IMPOSITIVO

De esta forma, los contratos en cuestión se encontrarían comprendidos en la exención prevista por la normativa fiscal.

En una segunda línea de análisis, vemos que la ley dedica un capítulo específico a la venta de la propiedad intelectual. Al respecto, aclara que cuando esto sucede (la enajenación) el autor conserva el derecho a exigir la fidelidad del texto y título, así como también de que se lo reconozca como autor.

Luego, refiriéndose a los distintos tipos de obras susceptibles de enajenación (obras literarias, científicas, musicales, pictóricas y escultóricas, entre otras) utiliza los términos “enajenar” y “ceder” la obra en cuestión, otorgándole los mismos alcances.

Esta terminología “enajenar o ceder” se utiliza en todos los casos excepto en los dos últimos: cuando se refiere a planos croquis y trabajos semejantes, en cuyo caso solamente habla de “enajenar” y en los casos de programas de computación.

Para estos últimos habla de la “explotación” de la propiedad intelectual sobre los mismos, la cual incluye, entre otras formas, los contratos de licencia para su uso y reproducción.

De este modo observamos que los términos “ceder” y “vender” propiedad intelectual, si bien no son sinónimos, son tratados por la ley como similares en función de los efectos que se les otorga.

En función de lo expuesto, entendemos que los contratos de licencia de uso y explotación de software son una modalidad de comercialización de un derecho derivado de la propiedad intelectual, en función de la cual este derecho de propiedad es conservado por el proveedor, mientras autoriza su uso o explotación a un tercero de forma exclusiva.

En conclusión, más allá de esta aclaración terminológica, estamos en presencia de la cesión de un derecho de propiedad intelectual, en virtud de lo cual la exención en el impuesto de sellos resulta aplicable.”

Debe destacarse que el beneficio está consagrado solo respecto a la licencia, pero no alcanza a otros servicios conexos como soporte técnico o capacitación, entre otros.

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) se basan en acuerdos entre dos Estados, mediante los cuales se delimita la soberanía fiscal de cada uno, gravando en el Estado de la fuente determinadas rentas y en el Estado de residencia otras. El fundamento de estos convenios es eliminar o reducir la doble imposición en materia tributaria que pueda generarse a raíz de operaciones comerciales entre contribuyentes de distintos países, así como también facilitar la administración tributaria entre los estados intervinientes.

Los convenios, en general, contemplan dos principios básicos para evitar la doble imposición ⁽¹⁰⁴⁾:

- a) El principio de gravar la renta en el Estado en el cual se origina o tiene su fuente, con renuncia por parte del otro Estado contratante a gravarla.
- b) El principio de otorgar el derecho exclusivo de imposición al Estado de residencia del perceptor.

Estos dos criterios se combinan en atención a la naturaleza de la renta y a la distribución de la potestad tributaria al Estado que le corresponda. De esta forma, los convenios definen y clasifican los distintos tipos de rentas, de la siguiente manera:

- a) *aquellas que pueden gravarse en forma ilimitada en el estado de la fuente*: rentas de naturaleza inmobiliaria y las procedentes del desarrollo de actividades a través de establecimientos permanentes.
- b) *aquellas que son sometidas a tributación compartida en los dos estados (con la aplicación de un tipo máximo en el país de la fuente)*: dividendos, intereses y regalías.
- c) *aquellas que deberán tributar únicamente en el estado de residencia*: las rentas no incluidas en los dos puntos anteriores, especialmente las provenientes del tráfico internacional de bienes (llevado a cabo sin establecimiento permanente en el estado del adquirente), y ciertos servicios de asesoramiento técnico. En estos supuestos se aplica el artículo 7 del Modelo OCDE (Beneficios empresariales).

Al respecto, Screpante ⁽¹⁰⁵⁾ sostiene que los tres casos descriptos resultan aplicables al caso de transferencia de tecnología. En cuanto al inciso a), imposición en la fuente, puede ser considerado como país fuente los dos países intervinientes en el negocio, ya que el país receptor puede ser considerado como tal si se aplica el principio

¹⁰⁴ Campagnale, Norberto P., "13° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina", Directivas de la Relatoría de la Comisión N° 2 "Fiscalidad de las modernas formas de negocios. Comercio electrónico (y otras)".

¹⁰⁵ Screpante, Mirna S., "La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias", La Ley, Práctica Profesional, N° 151, 2011.

de utilización económica o si el país productor realiza su actividad a través de un establecimiento permanente, siendo también país fuente aquel en el cual la renta es producida. Respecto del inciso b), imposición compartida, por aplicación de ciertos convenios se comparte la potestad tributaria de las regalías concepto dentro del cual se incluyen las rentas de este tipo. Y por último, en lo que se refiere al inciso c), imposición en el estado de residencia, la potestad tributaria es del país en el cual el productor de la tecnología es residente, salvo que la transferencia se realice a través de un establecimiento permanente en el país al cual envía la tecnología o que se aplique el principio de utilización económica.

Téngase presente que el término transferencia de tecnología incluye los términos de: asistencia o asesoramiento técnico, servicios tecnológicos, know-how, regalías y software.

4.1. Modelo OCDE – Contenido y alcance art. 12 (Regalías)

Varios organismos han visto la necesidad de crear modelos de convenios de doble imposición. Los más importantes y utilizados a nivel internacional son el Modelo de Naciones Unidas y el de los Estados Unidos. Por el lado de Latinoamérica se puede destacar el Modelo del Pacto Andino. Pero el más relevante es el Modelo de la OCDE⁽¹⁰⁶⁾, al cual nos abocaremos a continuación.

La Argentina se venía desempeñando desde el año 2001 como miembro “Observador” en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Recientemente, en junio de 2014, nuestro país es designado miembro “Asociado” a dicho comité, en el cual se tratan las modificaciones al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición. ⁽¹⁰⁷⁾

A pesar de no ser miembro, en aquel momento, la Argentina adoptó el Modelo de la OCDE y el de Naciones Unidas (un modelo derivado del Modelo OCDE) como guías generales para la negociación de los tratados, siendo importante mencionar que la jurisprudencia ha utilizado en muchas ocasiones terminologías y significados allí establecidos como el de “establecimiento permanente”.

A continuación, analizaremos los problemas de calificación que plantean las rentas de software en los convenios de doble imposición. En lo que se refiere específicamente al artículo 12 del Modelo OCDE, la discusión gira en torno al concepto de regalías y a su delimitación con otras clases de rentas de los convenios, tales como los beneficios empresariales, las ganancias de capital o los servicios personales independientes. La cuestión principal es determinar en qué casos las rentas de software se deben calificar como regalías en los convenios de doble imposición, ya que éstos no se refieren expresamente al software por ninguna parte.

¹⁰⁶ A partir de su creación en el año 1963, el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE sufrió varias revisiones y modificaciones. Ellas sucedieron en los años 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y así hasta llegar a la última modificación de 2010.

¹⁰⁷ Ver en <http://www.dialogofiscal.gob.ar/internacionales/invitacionOCDE.aspx> (Consultado el 06-12-1014)

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Al respecto, García Heredia ⁽¹⁰⁸⁾ sostiene que “a pesar de que existe una definición expresa para esta clase de rentas en los CDI, se plantean numerosos problemas a la hora de distinguir los cánones (Art. 12 MC OCDE) de otras rentas de los convenios, tales como los beneficios empresariales (Art. 7° MC OCDE), los servicios personales independientes (Art. 14 MC OCDE, ya derogado), las ganancias de capital (Art. 13 MC OCDE) o, incluso, la categoría de otras rentas (Art. 21 MC OCDE). (...) Los diferentes Modelos de Convenio con sus respectivos comentarios, las previsiones de los CDI, las normas fiscales internas de los Estados y la multitud de pronunciamientos administrativos y judiciales sobre la materia evidencian la importancia de un tema en el que se presentan tantas soluciones como intereses económicos de cada una de las partes implicadas, esto es, contribuyentes y Administraciones tributarias. Buena muestra de ello es la extensión con la que se aborda el tema en el Comentario al Artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE y el gran número de reservas y observaciones efectuadas sobre la materia”.

En el año 1992, se incluyeron en el Comentario al Artículo 12 los párrafos sobre la calificación de las rentas del software, los cuales han sido el resultado de una serie de trabajos e informes entre los que se deben destacar los elaborados por el Comité Consultivo de Negocios e Industria de la OCDE (BIAC) y por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

Entre las premisas fundamentales a las que llegó el BIAC ⁽¹⁰⁹⁾, podemos mencionar, por un lado, que consideró que los pagos referentes a software podrían ser cánones ya que el software en la mayoría de las legislaciones se encuentra protegido por los derechos de autor. Sin embargo, el software se identifica, en muchas ocasiones, con actividades comerciales e industriales, por lo que sus rentas también podrían estar más cerca de los beneficios empresariales del Artículo 7° del MC OCDE. El BIAC también distinguió entre el software y las prestaciones de servicios vinculadas al mismo (como servicios de mantenimiento o asesoramiento informático), y consideró que los pagos por tales prestaciones de servicios no podían ser cánones.

Por otro lado, el BIAC indicó la irrelevancia que presentan las formas de pago y de transmisión de software a efectos de la calificación de sus rentas. La forma no debe determinar su régimen fiscal sino que éste depende de las características económicas fundamentales del software. En este sentido, se ha efectuado una distinción en función de si éste se transmitía como un bien, un servicio o una forma de propiedad intelectual. Su transmisión como un bien tendría lugar en los casos en que se vende software estándar, esto es, para una amplia gama de usuarios. Se transmite como un servicio cuando se trata de software hecho a medida, para un grupo concreto de usuarios que demanda unas características especiales. Constituye una forma de propiedad intelectual

¹⁰⁸ García Heredia, Alejandro, “Software y derechos de autor: problemas de calificación de las rentas en los convenios de doble imposición y en la práctica española”. Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, Abril/Junio, 2005.

¹⁰⁹ Ver BIAC Committee (BIAC Position Paper), 1977 OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, BIAC, París, 1987.

cuando su transmisión implica derechos de autor y solamente, en éste último caso, las rentas podrían merecer la calificación fiscal de cánones.

El artículo 12, de acuerdo a la última versión del Modelo OCDE para evitar la doble imposición internacional (¹¹⁰), establece lo siguiente:

Regalías

- 1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
- 2. El término "regalías", en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*
- 3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.*
- 4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, excedan del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a éste último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.*

De acuerdo a éste artículo, los pagos periódicos derivados de contratos internacionales de transmisión de derechos de autor se incluyen dentro del concepto de regalías, las cuales sólo pueden ser objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, es decir, se establece como criterio general la exención en el Estado de la fuente pagadora de las regalías. En virtud de ello, el Estado de residencia del beneficiario efectivo gravaría los cánones con arreglo a su legislación interna y sin sufrir restricción alguna como consecuencia de lo dispuesto en los convenios.

En cuanto al concepto de las rentas derivadas de transferencia de tecnología, Screpante (¹¹¹) sostiene que el modelo OCDE trata este tema de forma indirecta dentro

¹¹⁰ Modelo OCDE, versión Julio de 2010. "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio". http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

del concepto de regalía en su art. 12. En lo concerniente al tratamiento del software, en sus diferentes variantes, servicios tecnológicos o know-how, excepto el asesoramiento o asistencia técnica, resulta aplicable este artículo a efectos de evitar una doble imposición. La falta de una referencia directa al término asistencia técnica hace dudas sobre su aplicación en cuanto a este concepto.

4.2. El Comentario al Artículo 12 del Modelo OCDE

El Comentario al Artículo 12 del Modelo OCDE contiene los criterios para determinar cuándo las rentas del software son cánones. La OCDE considera que la circunstancia que permite conocer cuándo nos encontramos en presencia de un canon por software es la causa o razón del contrato, la naturaleza jurídica de la transacción, es decir, el alcance con el que se transmitan los derechos sobre el programa. En palabras de la OCDE para decidir si los pagos derivados de las transacciones del software son o no cánones, la principal cuestión a tener en cuenta es “identificar el motivo por el que se efectúa el pago”.

Es importante mencionar que el Comentario al Artículo 12 del Modelo OCDE está inspirado en la normativa estadounidense sobre programas de computación. Se trata de las llamadas *software regulations*, elaboradas por el Internal Revenue Service (IRS) y el Treasury Department de los EEUU, las cuales consisten en una detallada normativa fiscal sobre los pagos por programas de computación con la finalidad de clasificar las diferentes transacciones del software y determinar la clasificación fiscal de sus rentas. Al respecto, García Heredia ⁽¹¹²⁾ explica que, tanto las *regulations* como el Comentario al Artículo 12 del MC OCDE mantienen los mismos principios en cuanto a la clasificación de una renta como canon, hasta el punto de que las *regulations* han inspirado las revisiones del comentario de la OCDE. Esto hace que las *regulations* puedan servir para interpretar mejor los contenidos del comentario y para proponer una futura reconsideración de los mismos. Muchas de las cuestiones sobre programas de ordenador que figuran en el Comentario al Artículo 12 del MC OCDE no están del todo claras. Sin embargo, esas mismas cuestiones son tratadas en las *regulations* con mayor detalle, lo que justifica un estudio de esta normativa. ⁽¹¹³⁾

¹¹¹ Screpante, Mirna S., “La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias”, La Ley, Práctica Profesional, N° 151, 2011.

¹¹² García Heredia, Alejandro, “Software y derechos de autor: problemas de calificación de las rentas en los convenios de doble imposición y en la práctica española”. Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, Abril/Junio, 2005.

¹¹³ Las *regulations* establecen la siguiente clasificación con respecto a las diferentes transacciones que pueden tener por objeto programas de ordenador: 1) Ventas y licencias de un “producto protegido por los derechos de autor” (copyrighted article); 2) Ventas y licencias de “derechos de autor” (copyright rights); 3) Prestación de servicios para el desarrollo o modificación de un programa de ordenador; 4) Prestación de Know-how sobre técnicas de programación.

En relación a las clases de derechos de autor sobre un programa de computación, las *regulations* distinguen hasta cuatro clases: 1) el derecho a realizar copias del programa de ordenador con la finalidad de distribuirlo al público; 2) el derecho a preparar programas derivados sobre la base de un programa protegido por los derechos de autor; 3) el derecho a realizar una exhibición pública del programa; 4) el derecho a visualizar públicamente el programa.

De acuerdo al Comentario de la OCDE, solamente hay canon cuando se produce una cesión de uso de derechos de autor sobre el software, lo que equivaldría a los denominados copyright rights de las *regulations*. Según García Heredia (¹¹⁴), la clasificación que efectúa la OCDE de las transacciones que tienen por objeto programas de ordenador no es una tipología elaborada desde la teoría del negocio jurídico, sino una clasificación para resolver los problemas concretos que van planteando las transacciones de software. Esto provoca que la clasificación tenga un carácter sumamente intrincado y difícil de sistematizar. Tratando de poner un poco de orden se podrían distinguir los siguientes tipos de transacciones referentes a programas de ordenador:

- Cesión de uso de derechos de autor (parágrafo 13.1)

En el Comentario al Artículo 12, es de gran importancia distinguir entre la cesión de uso de derechos de autor sobre un programa y la cesión de uso del programa de ordenador sin derechos de autor. En la primera es necesario que se ceda alguno o algunos de los derechos de autor, mientras que en la segunda no se produce la cesión de uso de ningún derecho de autor, sino que se adquiere, tan sólo, la propiedad del soporte que da cuerpo al programa y el derecho a la utilización del software con la posibilidad de efectuar copia de seguridad. En consecuencia, ambos tipos de cesión merecen un tratamiento fiscal diferente hasta el punto de que tan sólo la cesión de uso de derechos de autor es la única que produce cánones según el comentario de la OCDE.

- Cesión de uso del programa sin derechos de autor (parágrafos 14 – 14.2)

Lo único que adquiere el licenciatario en esta transacción es una copia del programa de ordenador, disponiendo de los derechos necesarios para poder utilizar el programa de manera óptima y eficaz en cuanto usuario del mismo. En ningún caso es propietario del programa ni se la han cedido los derechos de autor sobre el mismo. Las rentas de una cesión de uso que no implica derechos de autor, ya sea ésta personal o profesional, no son cánones sino, más bien, beneficios empresariales del Artículo 7° del MC OCDE.

- Venta de derechos de autor (parágrafo 15)

Las rentas obtenidas con la transmisión total o parcial de la propiedad de tales derechos no serían cánones, sino, más bien, ganancias de capital del Artículo 13 o beneficios empresariales del Artículo 7° MC OCDE (ya que la propia definición de canon de los CDI se refiere a la cesión de uso como opuesta a transmisión de la propiedad). Es importante subrayar que para estar ante una venta de derechos de autor no se requiere que la misma implique transmisión de todos los derechos de autor sobre una obra, sino que cada uno de ellos puede ser individualizado y transmitido en propiedad o en uso (teoría de la divisibilidad de los derechos de autor).

¹¹⁴ García Heredia, Alejandro, "Software y derechos de autor: problemas de calificación de las rentas en los convenios de doble imposición y en la práctica española". Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, Abril/Junio, 2005.

- Contratos fronterizos entre la venta y la cesión de uso (parágrafos 15 y 16)

Se trata de contratos que tienen elementos económicos de ambas figuras, por lo que es muy difícil determinar en cuál de las dos deben subsumirse. La confusión se debe a que en este tipo de contratos se instrumenta una amplia cesión de uso de derechos de autor, por lo que no se cede uno de los derechos e autor de manera aislada y limitada, sino que se otorga un gran número de ellos y con amplias facultades. Según la OCDE, la naturaleza de la transacción es la de una enajenación, por lo que sus pagos no serán cánones. De todos modos, el problema principal es que el Comentario de la OCDE no proporciona unos criterios para determinar cuándo la transacción es venta o cesión de uso, lo cual lleva a la necesidad de recurrir a la ley interna de los Estados, lo que podría suponer una diversidad de interpretaciones y el riesgo de doble imposición o doble no imposición.

- Know-how y prestaciones de servicios informáticos (parágrafos 11 – 11.6 y 14.3)

El Comentario de la OCDE al Artículo 12 contiene varios criterios para distinguir el know-how de las prestaciones de servicios. Esto se debe a que, en el Modelo y en la mayoría de los CDI, las rentas por prestaciones de servicios no son cánones, mientras que las rentas por una cesión de uso de know-how sí tienen tal carácter.

- Contratos mixtos (parágrafos 11.6 y 17)

Esta figura encuentra aplicación en diversas rentas de la fiscalidad internacional y, en relación con los cánones, se presenta en ámbitos como los programas de ordenador (parágrafo 17), el know-how (parágrafo 11.6) o las representaciones artísticas (parágrafo 18). Según el Comentario de la OCDE al Artículo 12 (parágrafo 11.6) el contrato mixto se debe resolver, en principio, aplicando a cada prestación del contrato el régimen fiscal que le corresponda. Para ello, es necesario descomponer la cuantía del pago y determinar qué rentas pertenecen a cada una de las prestaciones.

- Pagos del comercio electrónico (parágrafos 17.1 – 17.4)

Los parágrafos 17.1-17.4 del Comentario plantean el problema de la calificación fiscal que merecen los pagos producidos en el seno del comercio electrónico para delimitar los supuestos en que dichos pagos deben ser calificados como cánones. Lo relevante para saber cuándo tales rentas son cánones es, de nuevo, la causa del contrato, es decir, la razón por la cual se efectúa el pago. Del Comentario al Artículo 12 que se refiere a las transacciones electrónicas se pueden extraer dos posibles transacciones y asimilarlas a la terminología utilizada con los programas de ordenador:

- Cesión de uso del producto digital sin derechos de autor: al no existir en puridad cesión de uso de derechos de autor, las rentas no serían cánones, sino que podrían ser beneficios empresariales del Artículo 7° del MC OCDE.

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

- Cesión de uso de derechos de autor: en este supuesto, a diferencia del anterior, la descarga de Internet de un producto digital se efectúa con el fin de proceder a una explotación comercial del mismo. Para ello es necesaria la cesión de uso de derechos de autor, por lo que los pagos referentes a este tipo de “descargas” serían cánones.

4.3. Hermenéutica del Artículo 12 en los CDI firmados por la Argentina

El Modelo OCDE general no brinda la opción de que la potestad tributaria recaiga en el Estado en el cual se origina la renta, o sea en el Estado fuente. En efecto, el Modelo OCDE asigna la potestad exclusiva al Estado de la residencia.

Ahora bien, por ejemplo, en el caso del convenio con Alemania, sí se posibilita la imposición en la fuente pero con límites; sin embargo, no se hace mención sobre las características de el estado originario para ser considerado como fuente, siendo la determinación de la fuente un tema conflictivo en los que se refiere a la prestación de servicios y transferencia de tecnología dada la inmaterialidad de estas transacciones. Según opinión de cierta doctrina ⁽¹⁵⁾, la asistencia técnica, el servicio tecnológico, la transferencia del know-how, o en el caso del software en la modalidad que corresponda, corresponderán al país fuente en el cual es utilizado económicamente. Razón de esta característica tan relevante es que debería agregarse en los convenios una mención a ello.

4.3.1. El caso de los pagos desde Argentina por el uso o la concesión de uso de programas de software

En relación a los Comentarios al Modelo OCDE sobre los pagos por el uso o la concesión del uso de software, en la versión 1992 se incorporaron a éstos las conclusiones del “Software Report” de la OCDE (1992), habiéndose modificado y complementado en la versión 2000 del MCOCDE, quedando contenidas en los numerales 12 a 17 de los comentarios al art. 12, párrafo 2.

Por su parte, Rajmilovich ⁽¹⁶⁾, explica cuáles son, básicamente, las reglas de encuadre del software ante el artículo 12, párrafo 2 (regalías), del Modelo OCDE.

- a) Cabe diferenciar el derecho de autor (copyright) sobre el programa, del software que incorpora una copia del copyright.

¹⁵ Screpante, Mirna S., “La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias”, La Ley, Práctica Profesional, N° 151, 2011.

¹⁶ Rajmilovich, Darío, “El art. 12 (Regalías) en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos a la renta suscriptos por la República Argentina que siguen los modelos de OCDE o de Nacional Unidas. Problemas interpretativos: el caso de los pagos por software”, Abeledo Perrot, Revista Derecho Fiscal (2007-0-205).

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

b) Asimismo, cabe distinguir distintas categorías básicas de operaciones con software, según la extensión del derecho que acuerda al adquirente o licenciataria:

- Enajenación del derecho íntegro sobre el copyright.
- Transferencia parcial del copyright cuya característica es la venta de un producto (licencias de uso) sujeto a restricciones en el uso por parte del adquirente.
- Transferencia parcial del copyright cuya característica es la concesión de uso (licencias de explotación) al licenciataria de un derecho de reproducción del software sujeto a restricciones geográficas y de plazo.

c) Configuran Regalías bajo el artículo 12 del MCOODE los casos en que el objeto de la operación es el uso o la concesión del uso del derecho de copyright, como ser:

- Licencias para reproducir y distribuir al público software que incorpora el copyright sobre el programa.
- Licencias para modificar o difundir públicamente el programa.

d) No configuran regalías bajo el artículo 12 del MCOODE sino beneficios de empresa (artículo 7 del MCOODE), bajo la consideración como “venta de productos”, los casos de:

- Venta de programas de software, permitiendo la copia del programa en el disco duro o para fines de almacenamiento con el propósito de operar el programa por parte del usuario.
- Licencias de uso de programas de software con el permiso de reproducción de múltiples copias para su operación dentro del propio negocio (conocidas como: site licenses, enterprise licenses o network licenses).

e) No configuran regalías bajo el artículo 12 del MCOODE sino ganancias de capital (artículo 13 del MCOODE) los casos de:

- Enajenación de la propiedad plena de los derechos sobre el copyright, aun cuando la utilización del derecho esté limitado a determinado período o área geográfica, o la forma de pago sea contingente a una variable de uso o explotación.

Vale aclarar que esta posición no es compartida por Estados Unidos, cuya legislación tipifica como regalía a tales operaciones. Lo mismo cabe indicar respecto de la legislación argentina, en cuyo contexto el concepto de “regalía” está contenido en el artículo 47, de la ley del impuesto a las ganancias.

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

La República Argentina ha expresado su opinión en el sentido de no adherir a los numerales 14 y 15 de los Comentarios (software), sosteniendo que los pagos relativos al software encuadran en el artículo 12 (regalías) aun cuando impliquen la transferencia de un derecho menor al derecho pleno sobre el software, y tanto si el pago es una contraprestación por el uso del derecho de uso sobre el copyright (explotación comercial del software), como si se relaciona con software adquirido para el uso personal o en el negocio del adquirente.

No obstante, la reserva planteada sobre los Comentarios de los numerales 14 y 15 no implica disponer la tributación en la fuente sobre los pagos de software, sino habilitar la potestad a favor del país de la fuente para someter a impuesto a la renta a tales pagos de acuerdo a su legislación doméstica, al tipificar tales pagos como regalías y en tal caso –de conformidad con los textos de CDI basados en el Modelos de Naciones Unidas– manteniendo la potestad de imposición en el Estado contratante del que procedan y conforme a la legislación de ese Estado, hasta el porcentaje tope establecido sobre el importe bruto de las regalías.

Así, los pagos de software a favor de un residente del otro Estado contratante que revista el carácter de beneficiario efectivo, quedarán sujetos a retención del impuesto a las ganancias, de acuerdo a las tasas topes previstas en el artículo 12 del CDI, cuando se verifiquen las siguientes condiciones en forma concurrente:

- el texto del artículo 12 del CDI disponga expresamente la inclusión de los pagos por el uso o la concesión de uso de los programas de software (previsión expresa), o bien sin preverlo expresamente la inclusión del software surja de la interpretación del espíritu del texto del artículo 12 (previsión implícita), y
- los pagos por el uso o la concesión de uso de los programas de software estén sujetos a retención según la ley del impuesto a las ganancias cuando se paguen a no residentes.

4.3.2. El caso de los derechos de imagen de artistas y deportistas

Las rentas de artistas y deportistas tienen, en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición, un tratamiento singularizado que las distingue tanto de las rentas empresariales como de las rentas del trabajo. Ello se debe a la diversidad de las rentas que obtienen, la conveniencia de favorecer los intercambios culturales y, sobre todo, la necesidad de dotar a los Estados de mecanismos para combatir el fraude fiscal ante unos profesionales con gran capacidad para deslocalizar sus rendimientos. En el Modelo de Convenio OCDE, estas rentas están enunciadas en el artículo 17.

4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Al respecto, Cañero Vera ⁽¹¹⁷⁾ sostiene que la remuneración de artistas y deportistas puede revestir múltiples formas: así, junto a la retribución directa por la actuación, aparecen habitualmente rentas en concepto de publicidad, merchandising, patrocinio y derechos de imagen. La naturaleza de alguna de estas rentas nos remite a otros artículos del Modelo de Convenio OCDE, especialmente al artículo 12 relativo a cánones y regalías. Deslindar los supuestos en los que nos encontramos en el ámbito de uno u otro precepto es tarea no exenta de dificultades. Además, la ejecución de una actuación artística o deportiva exige el desarrollo de unas tareas previas y/o posteriores a la actuación misma, en el que aflorarán rendimientos de naturaleza diversa, no siempre reconducibles al territorio del artículo 17.

Los comentarios al Modelo de Convenio OCDE indican la pauta a seguir para determinar, en estos casos, los tipos de renta que caen dentro del ámbito del artículo 17: para que la renta pagada a un artista o deportista se someta a este precepto debe existir una conexión o vínculo directo entre el rendimiento obtenido y la actuación personal del artista o deportista.

En relación al tema puntual de los derechos de imagen, el autor explica que quizá la frontera más difusa es la que concierne a la distinción entre rentas artísticas o deportivas y aquellas que, teniendo su origen en la cesión del derecho a la explotación del derecho a la imagen del artista o deportista, deben encontrar encaje en otro precepto de los CDI, principalmente en los artículos 12 (cánones) o 7 (beneficios empresariales).

Hay que subrayar, en este contexto, que en numerosas ocasiones las prácticas elusivas desarrolladas por artistas o deportistas se refugian en este conflictivo campo, disfrazando la retribución correspondiente a su actuación bajo el paraguas protector de la compensación por cesión de los derechos de imagen, por la vía de una sociedad interpuesta.

El problema se plantea a la hora de determinar en qué casos los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la imagen deben seguir la senda del artículo 17, por estar vinculados o conectados con una actuación artística determinada, o en caso contrario, el reparto de la potestad tributaria entre Estados debe efectuarse al amparo de otros preceptos del CDI. En esta cuestión hay que diferenciar aquellos supuestos en los que ésta cesión se efectúa dentro de una vinculación laboral con el club, de los casos en los que no existe relación laboral.

En el marco de la relación de carácter dependiente, el artista o deportista, cede al empresario su imagen para los eventos artísticos o deportivos, respectivamente, a los que se vincula su prestación de servicios. Desde la perspectiva de la fiscalidad internacional, alguna doctrina ha formulado importantes objeciones a la compatibilidad de este precepto con el reparto de la potestad tributaria realizada por los CDI, planteando que “someter a tributación los rendimientos obtenidos por una entidad residente en otro

¹¹⁷ Cañero Vera, Antonio, “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenio de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales Españoles”, trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011. España, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación, Colaboración 7/12, Volumen 15/2012.

Estado contratante, y que se dedica a explotar los derechos de imagen del artista o deportista residente, puede implicar una vulneración de los artículos 5.7, 7.1, 10.1 y 10.5 del Modelo de Convenio OCDE, ya que se estarían gravando por el estado de residencia del cedente, con anterioridad a su distribución, los beneficios obtenidos por la entidad no residente.”⁽¹¹⁸⁾

En el caso de las rentas que se derivan de la cesión de los derechos de imagen de artistas y deportistas que actúan al margen de una relación laboral de carácter dependiente, la mayor controversia se genera al momento de determinar la aplicación del artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE, siempre que estas rentas tengan una vinculación, o estén conectadas con la actuación artística o deportiva. Caso contrario, el reparto de la potestad tributaria entre los estados se remitiría a los preceptos del artículo 7 (beneficios empresariales) o 12 (cánones).

Al respecto, Calderón Carrero⁽¹¹⁹⁾, distingue entre varios supuestos:

- En los casos de pagos realizados por los derechos de grabación y retransmisión en diferido por radio y televisión de actuaciones artísticas, estas rentas caen dentro del concepto del artículo 12 (cánones) y no del artículo 17. Por el contrario, cuando la renta es satisfecha en contraprestación por una actuación musical y su simultánea retransmisión, estaríamos ante el ámbito propio del artículo 17.
- Sobre el merchandising del concierto o la actuación, cuando “la parafernalia” es vendida por personas independientes, la renta obtenida por el artista debería ser calificada como cánones; si la comercializa el propio artista o su agente, debería tratarse como beneficios empresariales.
- En cuanto a la cesión del derecho del uso del nombre e imagen de un artista, allí donde mediara un vínculo directo entre la renta y la actuación debería someterse a tributación de acuerdo con el artículo 17.

¹¹⁸ Almudí Cid, José Manuel y Serrano Antón, Fernando, “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MC OCDE”, Revista Jurídica del Deporte, número 13, 2005. Citado por Cañero Vera, Antonio, “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenio de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales Españoles”, trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011. España, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación, Colaboración 7/12, Volumen 15/2012.

¹¹⁹ Calderón Carrero, José Manuel, “La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, Carta Tributaria, Monografías 14, 2001. Citado por Cañero Vera, Antonio, “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenio de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales Españoles”, trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011. España, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación, Colaboración 7/12, Volumen 15/2012.

5. CONCLUSION

El principio general en cuanto al derecho de autor es que comporta para su titular, sea éste persona física o jurídica, una exclusividad de uso y explotación. Hay que tener en cuenta que la exclusividad reconocida al creador de una obra intelectual se aloja en una permanente tensión, que el ordenamiento jurídico debe regular, entre su interés particular y el de la sociedad toda, en lo que atañe a las diversas posibilidades de acceso a la cultura y a la ciencia y su disfrute colectivo.

Quien genera, por ejemplo, una obra literaria lo hace con el propósito de que esa obra sea leída por terceros. Más allá del placer que proporcione la ejecución del acto creativo en sí mismo y de la satisfacción de haberlo concretado, puede decirse, en términos generales, que la idea directriz es poner en circulación la creación artística, literaria o científica, librándola a su apreciación pública. Concurren motivaciones y efectos diversos: el económico –ganar dinero con la difusión del fruto del trabajo–, la legítima satisfacción íntima de someter la obra a la evaluación crítica, el deseo de agrandar o un impulso expresivo, pasando de la esfera privada al mundo exterior deseos, convicciones o puntos de vista de la más variada índole. De llegar a otras personas exhibiendo aspectos de la propia personalidad, lucir aptitudes técnicas, conmover, atraer y hasta rechazar. Hay muchas y muy diversas motivaciones; pero en todos los casos aparece algo como dominante: la obra adquiere toda su dimensión en tanto sale de la esfera íntima de su creador y pasa a formar parte de lo que es comunicado al público en general. ⁽¹²⁰⁾

Entendemos que estos párrafos responden a una apreciación fundamental para todo estudio que se realice sobre el instituto del derecho de autor. Sería éste el punto de partida para todo análisis social, cultural, jurídico u económico sobre el tema.

Nuestro trabajo, en virtud de lo planteado en la introducción y esquematizado en el índice, se ha focalizado en el tratamiento impositivo del derecho de autor en la legislación argentina, considerando una vasta fuente bibliográfica, tanto de doctrina como de jurisprudencia, exponiendo que diversos son los motivos que evidencian la controversia suscitada hasta el presente sobre los diferentes aspectos que el tema plantea.

Podemos apreciar que el marco normativo argentino vinculado a los derechos de autor y sus respectivas reformas, han pretendido contemplar las diferentes situaciones asociadas al avance de la tecnología, a resolver “vacíos legislativos”, o simplemente a ampliar la cobertura a casos que antes no estaban amparados por la ley. Por ejemplo, es importante la reforma introducida con la sanción de la ley 25.036 en 1998, la cual incorporó a los programas de computación (software) en el listado del artículo 1° de la ley 11.723, otorgándole protección que anteriormente había sido negada por la jurisprudencia, precisamente por el hecho de su ausencia en dicha enumeración legal.

¹²⁰ Finkelberg, Oscar G.; Siperman, Arnoldo. “Derechos de autor. Reflexiones sobre sus límites”. Jurisprudencia Argentina, Abeledo Perrot, SJA 17/08/2011 (Agosto, 2011).

De todos modos, las reformas que sucedieron a la sanción de la ley 11.723 no han sido suficientes, en virtud del avance de Internet, las nuevas plataformas de información, y el desarrollo y evolución de la tecnología.

En materia tributaria, la situación no es muy diferente, dado que las respectivas leyes impositivas, no han respondido en igual medida al avance de la tecnología y tampoco a la mayor complejidad de las alternativas que el autor de una obra tiene para obtener un beneficio económico de ésta. A continuación, mencionaremos algunos ejemplos, todos ellos expuestos y abordados en el trabajo.

En relación al software, uno de los temas fuente de controversias sigue siendo la captación fiscal de la renta derivada de las actividades relacionadas con éste que, lejos de tender a resolverse, parecen más bien alimentarse de tiempo en tiempo, como lo ponen en evidencia los pronunciamientos del Fisco, y la jurisprudencia judicial.

Durante muchos años, fue tema de discusión de los tribunales si las personas jurídicas gozaban de la exención prevista en el artículo 20, inciso j), de la ley del impuesto a las ganancias, cuestión que se reaviva a partir de la reforma de la ley de propiedad intelectual del año 1998. En efecto, la controversia gira en torno de si las rentas abonadas al beneficiario no residente se encuentran sujetas a la presunción de ganancia neta prevista en los incisos b) o h), del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, por la explotación en el país de derecho de autor, cuando dichos beneficiarios son personas jurídicas.

En materia de bases de datos internacionales, el debate se suscita en si hay o no fuente argentina por la utilización en territorio argentino de un sistema informático con el fin de poder efectuar reservas de pasajes.

Por otra parte, el hecho de que el monto de la exención en un máximo de \$10.000 por cada período fiscal, continúe sin ser actualizado desde 1996 –año de publicación de la ley que lo puso en vigencia–, habla de la escasa utilidad de mantener vigente la exención y el desinterés estatal de promover la actividad.

Con respecto a los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, debería legislarse de manera más específica el tratamiento de las rentas derivadas de la tecnología, sobre todo respecto del software, el cual representa este tipo de rentas con mayor protagonismo. La falta de reglas claras sobre el tratamiento puede provocar consecuencias indeseadas entre los países y conflictos a largo plazo que pueden ser evitados con una clara legislación. Cabe reconocer que entre dos estados existen choques de intereses ya que siempre va a existir un estado que renuncie total o parcialmente a renta gravada con el fin de evitar una doble imposición porque ello disminuirá sus recursos fiscales.

6. BIBLIOGRAFIA

6. I) Libros

- ALTMARK, DANIEL RICARDO; MOLINA QUIROGA, EDUARDO. *Tratado de Derecho Informático*. Buenos Aires, La Ley, 2012.
- CAMPAGNALE, NORBERTO P.; CATINOT, SILVIA G.; PARRONDO, ALFREDO J. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires, La Ley, 2000.
- CASADO, LAURA. *Manual de Derechos de Autor*. Buenos Aires, Valletta Ediciones, 2005.
- FARINA, JUAN M. *Contratos comerciales modernos. Modalidades de contratación empresaria, 3ª edición, volumen 2*. Buenos Aires, Astrea, 2005.
- GEBHARDT, JORGE. *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*. Buenos Aires, Errepar, 2009.
- GEBHARDT, JORGE. *Impuesto sobre los Bienes Personales*. Buenos Aires, Errepar, 2009.
- GOLDSTEIN, MABEL. *Derecho de autor y sociedad de la información*. Buenos Aires, La Rocca, 2005.
- LAMAGRANDE, ALFREDO J. *Ley de Impuesto a las Ganancias. Comentada, 2ª edición*. Buenos Aires, La Ley, 2009.
- MARCHEVSKY, RUBEN A. *Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral*. Buenos Aires, Errepar, 2006.
- RAIMONDI, CARLOS A.; ATCHABAHIAN, ADOLFO. *El impuesto a las ganancias, 5ª edición*. Buenos Aires. La Ley, 2010.
- RAJMILOVICH, DARIO. *Manual de Impuesto a las Ganancias, 3ª edición*. Buenos Aires. La Ley 2013.
- REIG, ENRIQUE J., actualizado por GEBHARDT, JORGE; MALVITANO, RUBEN H. *Impuesto a las Ganancias, 11ª edición*. Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2006.
- SALVAT, TALEVA. *Derechos de autor*. Buenos Aires, Valletta Ediciones, 1997.

6. II) Artículos de doctrina

- ASOREY, RUBÉN O. "Similitudes y diferencias entre el concepto de renta en la Ley del Impuesto a la Renta de Perú y en la Ley del Impuesto a las Ganancias de la Argentina". *Revista Derecho Fiscal, Abeledo Perrot* (Abril, 2009).
- BAROLI, MARÍA INÉS; LÓPEZ, GABRIELA F.; SAGARÓ, DIANA. *El derecho de autor y el Impuesto a las Ganancias*. Jornadas Tributarias N° 35 del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Buenos Aires (Noviembre, 2005).

- CAMPAGNALE, NORBERTO P.; CATINOT, SILVIA G.; PARRONDO, ALFREDO J. "Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el modelo de convenio de la OCDE". Boletín Impositivo AFIP, Buenos Aires, v. 5, N° 37, págs. 1271-1288 (Agosto, 2000).
- CAÑERO VERA, ANTONIO. "Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenio de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales Españoles". Trabajo presentado al III Curso Avanzado en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2011. España, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Cuadernos de Formación, Colaboración 7/12, Volumen 15/2012.
- CARELLI, SUSANA C.; URETA, DÉBORA P. "Camino a un tratamiento coherente en las transferencias del uso o goce de derechos intelectuales en el I.V.A.". Jornadas Tributarias N° 35 del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Buenos Aires (Noviembre, 2005).
- CATINOT, SILVIA G. "Operaciones de comercio electrónico. La calificación de las rentas en el modelo de convenio de OCDE en la era digital". Congreso Tributario N° 8 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Pinamar, Buenos Aires (Octubre, 2000).
- D'AGOSTINO, HERNÁN M. "Impuesto a las ganancias. Retención a beneficiarios del exterior". Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Abril, 2002).
- DE MARCO, MARÍA A.; AMBIENI, VALERIA V. "Beneficiarios del exterior. Fuente argentina. Uso de software. Persona jurídica titular de derechos de autor. Distintos criterios". Revista Derecho Fiscal, Abeledo Perrot N° 6 (2008).
- DÍAZ, JORGE D. "Invenciones del trabajador. Particularidades de los arts. 82 y 83, Ley de Contrato de Trabajo". Revista Derecho Laboral y Seguridad Social, Abeledo Perrot, N° 5 (2013).
- DÍAZ, OMAR; COCCO, KARINA. "Impuesto a las Ganancias sobre derechos de autor pagados a beneficiarios del exterior". Práctica Profesional, La Ley, N° 70 (2008).
- DOMÍNGUEZ CRESPO, CÉSAR AUGUSTO; RUIZ MEDRANO, SALVADOR FRANCISCO. "La tributación como herramienta en la protección eficiente de los derechos de autor". Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, N° 64 (Mayo, 2011).
- ENRICO, FEDERICO A.; MAZZA, SANDRA M.; VALLEJOS, JORGE A. "Licencia de uso de software y los derechos de autor en cabeza de personas jurídicas". Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Noviembre, 2005).
- ESTIVILL, SERGIO. "Tratamiento impositivo del software enlatado comprado en el exterior". Impuestos, La Ley. (2004)
- FERNÁNDEZ, LUIS O. "Tratamiento impositivo de los derechos de autor". Práctica Profesional, La Ley (Mayo, 2011).
- FORCADA, CARLOS A. "Algunas reflexiones en torno a la propiedad intelectual y la ubicación de la fuente productora de las rentas (parte segunda)". Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Abril, 2013)

- FORCADA, CARLOS A. "Los impuestos y sus efectos económicos sobre los pagos por software en el Mercado Común del Sur". Revista de Tributación N° 24, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (Abril, 2012)
- FORCADA, CARLOS A. "Clasificación impositiva de los productos digitales". Impuestos, Buenos Aires, La Ley, t. LIX-B, N° 23 (Diciembre, 2001).
- FRAGA, DIEGO. "Los pagos a personas jurídicas del exterior por la explotación en el país de derechos de autor: polémica por su tratamiento en el impuesto a las ganancias". Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, (Abril/Junio, 2005).
- FRAGA, DIEGO. "Las personas jurídicas y la titularidad de los derechos de autor frente al impuesto a las ganancias. A propósito de un reciente decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación". Práctica y Actualidad Tributaria, Errepar (Enero, 2002).
- GARCÍA HEREDIA, ALEJANDRO. "Software y derechos de autor: problemas de calificación de las rentas en los convenios de doble imposición y en la práctica española". Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral Facultad de Derecho, Buenos Aires, Ediciones Rap, año 4, N° 14, (Abril/Junio, 2005).
- GEBHARDT, JORGE; MALVITANO, RUBÉN H. "Noticias en torno a la importación de software". Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Diciembre, 2012)
- GOLDEMBERG, CECILIA E. "Impuesto a las Ganancias sobre pagos por derechos de autor". Periódico Económico Tributario, Buenos Aires, La Ley, N° 177 (2005).
- GOLDEMBERG, CECILIA E. "Las prestaciones intelectuales ante el I.V.A.". La información, Buenos Aires, Cangallo, t. LXIV, N° 744 (Diciembre, 1991).
- GONZALEZ, MARIELA. Software: tratamiento del beneficiario del exterior, aplicación del art. 93 inc. b) de la ley del Impuesto a las Ganancias. Jornadas Tributarias N° 35 del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, Mar del Plata, Buenos Aires (Noviembre, 2005).
- LAMAGRANDE, ALFREDO J. *Período 1943-1946 (Capítulo 9), Historia de la Tributación Argentina (1810-2010), Homenaje de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales a la Patria en su Bicentenario*, Directores: Horacio A. García Belsunce y Vicente Oscar Díaz. Buenos Aires, Errepar, 2010.
- LORENZO, ARMANDO; EDELSTEIN, ANDRÉS; CALCAGNO, GABRIEL. "Impuesto a las ganancias. Análisis de las principales exenciones". Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Noviembre, 1995)
- MALUMIÁN, NICOLÁS; PALAVECINO, FEDERICO M. "Retenciones por pagos al exterior a personas jurídicas por uso de software". La Ley (2006).
- MALVESTITI, DANIEL. "La exención de derechos de autor encuentra su fundamento en beneficiar a éste o a sus herederos". Revista Impuestos, La Ley, t. LVIII-B, N° 23 (Diciembre, 2000).
- MARESCA, FERNANDO; BENEDINI, FEDERICO. "Protección legal del software". La Ley, T. 2000-D, págs. 1190-1194 (2000).

- MENÉNDEZ, FABIÁN H.; ABUIN, MANUEL. "Comercio exterior. Declaración Jurada Anticipada de Servicios (DJAS). Consideraciones e implicancias a dos meses de su entrada en vigencia". *Práctica y Actualidad Tributaria*, Errepar (Julio, 2012).
- MINNITI, PABLO E.; IANNUCCI, CARLOS G. "Novedades sobre tributación internacional: modificaciones al convenio y comentarios del modelo de Convenio de la OCDE". *Revista Derecho Fiscal*, Abeledo Perrot (2008-6-189).
- NAVARRINE, SUSANA C. "Los derechos de autor provenientes de la utilización de las vías informáticas para la difusión de sus obras en la Comunidad Económica Europea". *Periódico Económico Tributario*, La Ley (2002).
- NOCETI, ALBERTO. "Software", *Doctrina Tributaria Errepar*, Errepar (Mayo, 1999)
- NUÑEZ, EDUARDO JOSÉ. "Régimen general de retención aplicable en el impuesto a las ganancias". *Impuestos*, La Ley, N° 22 (2009).
- OSLER, CECILIA. "Evolución del alcance del derecho de autor en el impuesto a las ganancias". *Consultor tributario*, Errepar, N° 49 (Marzo, 2011).
- RAJMILOVICH, DARIO. "Las licencias de uso de software pagadas al exterior: su tratamiento en el Impuesto a las Ganancias y en el I.V.A.". *Doctrina Tributaria Errepar*, Errepar (Noviembre, 2012).
- RAJMILOVICH, DARÍO. "El art. 12 (Regalías) en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos a la renta suscriptos por la República Argentina que siguen los modelos de OCDE o de Nacional Unidas. Problemas interpretativos: el caso de los pagos por software". *Revista Derecho Fiscal*, Abeledo Perrot (2007-0-205).
- RAJMILOVICH, DARIO M., "El software: su tratamiento en el impuesto a las ganancias", *Asociación Argentina de Estudios Fiscales* (Marzo, 1998).
- RENA, MARIA MERCEDES. "El tratamiento de los derechos de autor en el impuesto a las ganancias", *Práctica Profesional*, La Ley (Junio, 2012).
- RIESCO, DIEGO; BELAICH, PABLO. "El impuesto de sellos y el software". *Doctrina Tributaria Errepar*, Errepar (Noviembre, 2011).
- SCALZOTTO, RICARDO O. "Impuesto a las ganancias. Pagos de derechos de autor por licencia de software: novedades", *Consultor Tributario*, Errepar (Agosto, 2007).
- SCAPOLLA, PEDRO E. "Los derechos de autor en la normativa tributaria". *La información*, Cangallo, t. 70, N° 777 (Septiembre, 1994).
- SCHWARTZMAN, DANIEL M. "Derechos de autor y software ante el impuesto a las ganancias". *Derecho Tributario*, Ediciones Interoceánicas, t. III, N° 16 (Octubre, 1991).
- SCREPANTE, MIRNA S. "La transferencia de tecnología en el impuesto a las ganancias". *Práctica Profesional*, La Ley, N° 151 (2011).
- SCREPANTE, MIRNA S. "La importación de software frente al impuesto a las ganancias". *Consultor Tributario*, Errepar (Octubre, 2011).
- SERRA, MARCELO. "Comentarios jurisprudenciales". *Práctica Profesional*, La Ley, N° 125 (2010)

- SERRA, MARCELO. "Comentarios jurisprudenciales". Práctica Profesional, La Ley, N° 108 (2009)
- SERRA, MARCELO. "Comentarios jurisprudenciales". Práctica Profesional, La Ley, N° 75 (2008)
- TELIAS, SARA DIANA. "Impuesto a las ganancias. Hecho imponible. Exenciones. Derechos de autor. Categorías de renta. Segunda categoría.". La Ley.
- TESON, MIGUEL A. M.; ESTATHIO, VALERIA. "Un nuevo pronunciamiento sobre el Sistema Amadeus. El fallo "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." (C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 5ª, 2/6/2009)". Revista Derecho Fiscal, Abeledo Perrot (2009-5-57).
- TESÓN, MIGUEL A. M.; ESTATHIO, VALERIA. "El fallo "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A." (Trib. Fiscal Nac., sala A, 6/2/2007)". Revista Derecho Fiscal, Abeledo Perrot (2007-3-117).
- VÁZQUEZ CAMBÓN, MARÍA I. "La realidad del Impuesto a las Ganancias en relación con el software y el uso de bases de datos internacionales". Consultor Tributario, Errepar (Enero, 2012)
- VERSTRAETEN, AXEL. A. "El caso Austral y el concepto de fuente argentina". Periódico Económico Tributario, La Ley (Julio, 2009).
- VIBES, FEDERICO P. "Acceso a la cultura y derechos de autor". La Ley, año 69, N° 160 (Agosto, 2006).
- VIBES, FEDERICO P. "La propiedad intelectual frente al nuevo milenio". Revista del Derecho Comercial y de las Obligaciones, año 33 (2000).
- VILLALBA, CARLOS A.; LIPSZYC, DELIA. El derecho de autor en la Argentina, 2ª edición actualizada. Buenos Aires, La Ley, 2009.
- VILLALBA, CARLOS A. "Reforma parcial a la Ley de propiedad intelectual 11.723". La Ley, T. 1999-B, págs. 855-861 (1999).
- VILLALBA DÍAZ, FEDERICO. "Limitaciones al derecho de autor en la ley 11.723". Jurisprudencia Argentina, Abeledo Perrot (2005-I-1076).
- VILLALBA DÍAZ, FEDERICO; CARRANZA TORRES, LUIS R. "Alcance y fundamento del requisito de la originalidad en el derecho de autor". El Derecho, Buenos Aires, t. 210 (Noviembre, 2004).
- VILLALBA DÍAZ, FEDERICO. "Algunos aspectos sobre los derechos de autor en Internet". Jurisprudencia Argentina, Abeledo Perrot, t. 2001-IV (Diciembre, 2001).
- YEMMA, JUAN C. "Procesamiento de datos en server remoto: ¿es servicio de asistencia técnica?". Periódico Económico Tributario, La Ley (Octubre, 2004).
- YEMMA, JUAN C. "Software: nuevas reflexiones", Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Octubre, 1999).
- YEMMA, JUAN C. "Software: nuevos elementos de juicio", Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Enero, 1998).

- YEMMA, JUAN C. "Software (programas de computación): su tratamiento fiscal", Doctrina Tributaria Errepar, Errepar (Julio, 1996).

6. III) Páginas de Internet

- Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (www.inpi.gov.ar)
- Diálogo Fiscal, el diario de la AFIP (www.dialogofiscal.gob.ar)
- Dirección Nacional del Derecho de Autor (www.jus.gov.ar/derecho-de-autor.aspx)
- Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (www.wipo.int)
- Modelo OCDE, versión Julio de 2010. "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio"
(http://www.keeppeek.com/Digital-Asset-Management/occd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#page1)
- Tratado de la OMPI sobre Derecho de Autor (WCT), adoptado en Ginebra el 20 de diciembre de 1996, entrada en vigor 6 de marzo de 2002
(http://www.wipo.int/treaties/es/text.jsp?file_id=295167)

6. IV) Referencia jurisprudencial

- *Aerolíneas Argentinas S.A. c. DGI*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 12 de mayo de 2004. (Cita online: AR/JUR/2309/2004)
- *Aerolíneas Argentinas S.A. c. DGI*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala I, 5 de febrero de 2008. (Cita online: AR/JUR/832/2008)
- *Application Software S.A.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 20 de septiembre de 2001. (Checkpoint)
- *Application Software S.A.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 31 de agosto de 2005. (La Ley; IMP2006-3, 470)
- *Application Software S.A.*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 21 de marzo de 2006. (La Ley; IMP2006-13, 1626; PET 30/06/2006,10)
- *Application Software S.A.*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala V, 20 de febrero de 2007.
- *Application Software S.A.*, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 22 de febrero de 2011. (Checkpoint)
- *Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A. c. DGI*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 6 de febrero de 2007. (Checkpoint)
- *Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A. c. DGI*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala V, 2 de junio de 2009. (La Ley; IMP2009-19)

- *Availability S.A.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 26 de febrero de 2010. (Checkpoint)
- *Emi Odeon S.A. s. recurso de apelación por retardo en repetición - Impuesto a las Ganancias*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 31 de agosto de 1987. (Checkpoint)
- *Frutos, Pedro c. Gobierno Nacional*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo de la Capital Federal, 16 de abril de 1956. (La Ley, T. 84, p. 371)
- *Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A. c. DGI*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 14 de abril de 2010. (La Ley; IMP2010-11, 210)
- *Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A. c. DGI*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo de la Capital Federal, Sala III, 8 de septiembre de 2011. (DJ15/02/2012, 69)
- *F. Marrone SRL s. recurso de apelación IVA*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 27 de marzo de 1995 (Cita online: AR/JUR/4041/1995)
- *Ortega, Emanuel*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 11 de junio de 2009. (La Ley; PET 2009-11)
- *Picapau S.R.L.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 19 de abril de 1999. (Checkpoint)
- *Picapau S.R.L.*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala IV, 29 de septiembre de 2000. (Checkpoint)
- *Picapau S.R.L.*, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 20 de septiembre de 2005. (LA LEY 2006-A, 395; DJ2005-3, 983; IMP2005-23, 3029)
- *PSI Technologies de Argentina S.A.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 20 de febrero de 2007. (Checkpoint)
- *SAP Argentina S.A.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 8 de abril de 2008. (Checkpoint)
- *Syscom & Cipher S.A.*, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 29 de marzo de 2005. (Checkpoint)
- *Syscom & Cipher S.A.*, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala III, 7 de abril de 2010. (La Ley; IMP2010-8, 184)

6. V) Pronunciamientos administrativos

- Grupo de Enlace AFIP-DGI/CPCECABA, reunión del 28 de julio de 2011
- Grupo de Enlace AFIP-DGI/CPCECABA, reunión del 5 de agosto de 2009
- Dictamen (D.A.T.) 36/08, 5 de junio de 2008
- Dictamen (D.A.T.) 91/07, 20 de diciembre de 2007 (Bol. D.G.I. N° 133, p. 1632)

- Dictamen (D.A.T.) 68/02, 28 de junio de 2002 (Bol. A.F.I.P. N° 66, p. 151)
- Dictamen (D.A.L.) 36/96, 22 de mayo de 1996 – Bol. D.G.I. N° 520 (Abril 1997)
- Dictamen (D.A.T.) 97/95, 14 de septiembre de 1995 – Bol. D.G.I. N° 511 (Julio 1996)
- Dictamen (D.A.T.) 95/95, 6 de septiembre de 1995 – Bol. D.G.I. N° 511 (Julio 1996)
- Dictamen (D.A.T.) 142/94, 31 de agosto de 1994 – Bol. D.G.I. N° 505 (Enero 1996)
- Dictamen (D.A.L. y T.T.) 226/88, 23 de noviembre de 1988.
- Dictamen (D.A.T. y J.) 16/80, 23 de julio de 1980 (Bol. D.G.I. 321, p. 283)