

**ÍNDICE****Pág.****CHACO**

Resolución General A.T.P 1.773/13

**2**

LEY 7.253

**7****NACIONAL**

Dictamen D.A.T. 68/11

**3**

## CHACO

### RESOLUCION GENERAL A.T.P. 1.773/13

Resistencia, 17 de julio de 2013

Fuente: página web Chaco

Provincia del Chaco. [Ley 6.889](#). Régimen de financiación para obligaciones impositivas provinciales. [Res. Gral. A.T.P. 1.759/13](#). Se podrá adherir al régimen hasta el 31/8/13.

**Art. 1** – De conformidad con los términos de la Ley 6.889 y su modificatoria Ley 7.253, los contribuyentes y/o responsables de los distintos tributos provinciales, podrán formular el acogimiento al régimen de financiación para la regularización de las obligaciones impositivas provinciales, hasta el 31 de agosto de 2013, inclusive.

**Art. 2** – De forma.

### LEY 7.253

Resistencia, 12 de julio de 2013

Provincia del Chaco. Régimen de financiación para obligaciones impositivas provinciales. [Ley 6.889](#). Su modificación.

**Art. 1** – Modifícanse los arts. 2 y 5 de la Ley 6.889 y sus modificatorias, los que quedan redactados de la siguiente manera:

“Artículo 2 – El presente régimen comprende a todas las obligaciones impositivas omitidas por períodos fiscales comprendidos hasta el 31 de diciembre de 2012, para contribuyentes y/o responsables locales y los comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral, incluyendo a las multas por incumplimiento a los deberes formales y/o materiales que se encuentren firmes. El acogimiento podrá formularse hasta el 31 de agosto de 2013, inclusive.

Los períodos comprendidos dentro del beneficio de la presente ley, podrán ser ampliados a criterio de la Administración Tributaria provincial, mediante resolución emitida por la misma.

El contribuyente podrá incluir como acogimiento al presente régimen las obligaciones que formen parte de otro régimen de financiación y/o moratoria, vigente o caduco”.

“Requisitos

Artículo 5 – El acogimiento a la presente ley podrá formalizarse hasta el 31 de agosto de 2013, inclusive, conforme con los siguientes requisitos:

a) Efectuar presentación de solicitud de acogimiento vía web, consolidando la deuda de capital, actualización si la hubiere, más intereses resarcitorios, según el mecanismo previsto

en el art. 37, de la Ley 2.071 y sus modificatorias y complementarias –Ley Tarifaria Provincial–.

b) En caso de que se hubiere cancelado total o parcialmente la deuda principal, sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses resarcitorios previstos en esta ley.

c) Abonar en concepto de anticipo, el cinco por ciento (5%) de la deuda consolidada.

d) Tener regularizadas las posiciones mensuales posteriores al último período fiscal que esta ley permite incluir y hasta el mes anterior a la fecha de acogimiento al presente plan”.

**Art. 2** – De forma.

## **NACIONAL**

### **DICTAMEN D.A.T. 68/11**

**Buenos Aires, 11 de octubre de 2011**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Rentas provenientes del exterior. Fuente argentina o extranjera. Contrato de licencia y utilización de software celebrado con una empresa del exterior.**

Sumario:

I. Los ingresos obtenidos por la consultante con motivo del contrato de licencia de uso de un software suscripto con la firma del exterior, el cual incluye el servicio de desarrollo de nuevas funcionalidades, de actualización de versiones y de mesa de ayuda, prestados desde el país, configuran rentas de fuente argentina en razón de que las mismas derivan del ejercicio de la actividad empresarial de la consultante, la que es desarrollada íntegramente en el país.

II. Si la legislación del país en el cual reside el cliente prestatario de los servicios prevé que los pagos en cuestión efectuados a la firma local constituyen rentas cuya fuente se encuentra ubicada en su jurisdicción, sometiénolas a imposición mediante la retención de un tributo análogo al impuesto a las ganancias, éste no resulta computable como pago a cuenta para el prestador argentino constituyéndose así en un mayor costo para el prestador argentino.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias a las rentas que obtiene en razón del “Contrato de licencia de utilización de software” celebrado con la Empresa de Transporte Turístico ... S.A. radicada en la República del Perú, consultando específicamente si tales rentas son de fuente local o extranjera.

Además, y consecuentemente con dicho planteo, solicita que se precise si las retenciones que le practica la firma del exterior conforme la legislación peruana del impuesto a las rentas, análogo de nuestro impuesto a las ganancias, pueden computarse como pago a cuenta en su liquidación impositiva.

Al respecto, la consultante manifiesta que se dedica al desarrollo de software, encontrándose alcanzada por los beneficios de la Ley 25.922, y a la prestación de servicios informáticos, suministrando a la mencionada empresa peruana, los siguientes servicios:

1. Alquiler de licencias de software: las licencias de software de la empresa, se encuentran físicamente alojadas en servidores, propiedad del cliente, situadas en la ciudad de Lima, Perú.
2. Servicios de desarrollo de nuevas funcionalidades: prestado desde sus propias oficinas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Una vez terminado los desarrollos se empaquetan en una nueva versión del software de su propiedad. La entrega de los paquetes de actualización se hace a través de Internet, utilizando un enlace seguro que nos permite el acceso a los servidores del cliente.
3. Servicio de actualización de versiones: también prestado desde las oficinas en el país de la empresa del asunto. El personal de la misma accede a través de Internet, utilizando un enlace seguro y una vez dentro de los servidores se ejecutan los procesos de actualización de versiones.
4. Servicio de mesa de ayuda: al igual que los anteriores se presta desde sus oficinas locales. El cliente puede comunicarse con la citada empresa vía e-mail, chat o telefónicamente.

Por otra parte, señala que atento a la inexistencia de convenio para evitar la doble imposición internacional con Perú, "... considera que la ganancia es de fuente Argentina, por lo que dichas retenciones deben computarse como un costo operativo de nuestras actividades, no pudiendo tomarlas como pagos a cuenta del impuesto a las ganancias en nuestro balance impositivo".

Asimismo, manifiesta que el cliente de Perú sostiene que para la firma local "... la renta generada por este contrato debe considerarse de fuente extranjera ..." –desde la perspectiva de la legislación argentina– por lo que las retenciones practicadas pueden ser deducidas o tomadas como pagos a cuenta del impuesto a las ganancias de la consultante.

II. En primer lugar corresponde recordar que mediante Nota N° .../10 (SDG ...) la Subdirección General ... dejó constancia que conforme con lo dispuesto en el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, la respuesta que se emita tendrá carácter vinculante sólo en aquellos aspectos que guardan relación con la determinación del gravamen.

Aclarado ello y previo al análisis de los aspectos tributarios sometidos a consideración corresponde hacer mención a las cláusulas pertinentes del "Contrato de licencia de utilización de software" celebrado entre la consultante "R.R." S.A. –en adelante R.R.– y la Empresa de Transporte Turístico ... S.A. –en adelante T.T.–, cuya copia se acompañara.

De la Cláusula primera (Objeto), surge que: “R.R. otorga a T.T., y éste acepta, una licencia, intransferible y no exclusiva, de utilización del software (FICS base) de Gestión para Transporte de Pasajeros, denominado en adelante el ‘Sistema’ de propiedad intelectual de R.R. El Sistema se utilizará única y exclusivamente para emisión de boletos en ventanilla y control de tráfico de pasajeros y el control administrativo de las ventas (módulo Webfics) no siendo responsable R.R. en caso de distintos usos que T.T. pueda dar al ‘Sistema’”.

Su Cláusula segunda (Reserva) estipula que: “Este contrato no otorga a T.T. el derecho de usar con terceros o para terceros, ni de imprimir, copiar o exhibir el material del Sistema, total ni parcialmente, quedándole expresamente prohibido ceder, sublocar, patentar o registrar cualquier elemento del material del Sistema comprometido en el presente contrato de licencia. R.R. se reserva todas las facultades autorales, cediendo solamente a T.T. –en forma no exclusiva– el derecho de utilización del Sistema, no pudiendo T.T. ceder o transferir por ningún título los derechos adquiridos por el presente, ni permitir la copia o utilización del Sistema por terceros en ningún caso, no pudiendo, tampoco, explotar el Sistema mediante el alquiler del mismo”.

La Cláusula tercera (Garantía) prevé que: “R.R. garantiza la legitimidad del origen del Sistema, obligándose a efectuar la corrección de los errores o fallas ocultas que pudieran aparecer en la programación del mismo ... T.T. deberá presentar su solicitud de reparación por escrito o vía e-mail ... R.R. empleará todos los recursos razonables para efectuar las reparaciones necesarias lo antes posible, sin perjuicio del mantenimiento al que se obliga en la Cláusula duodécima”.

Con respecto al funcionamiento, surge de la Cláusula cuarta, que: “el Sistema, desarrollado con tecnología propia de R.R., recopilará automáticamente determinados datos relacionados con el hardware y el software del sistema operativo de los equipos que T.T. conecte al Sistema. El Sistema utilizará esta información para el funcionamiento del servicio, mantener su calidad y su seguridad”.

Según la Cláusula octava, el precio convenido en la Cláusula sexta incluye:

- a) El alquiler del engine del módulo FICS y 32 licencias de uso del R.R. a favor del T.T.
- b) El alquiler del servidor del R.R. para la instalación, en el mismo, de las licencias alquiladas.
- c) Tres módulos adicionales al engine básico del módulo FICS, a elección del T.T.
- d) Mantenimiento del Sistema.
- e) Elaboración del o los manuales que las partes consideren necesarios.

La Cláusula novena refiere que: “Toda solicitud de nuevos desarrollos requerida por T.T., que se encuentren fuera de la funcionalidad provista en el Sistema, se regirá mediante la tabla de hora documento adjunto al presente contrato, el cual detalla la cotización de la solicitud acorde a las horas empleadas para llevar a cabo el desarrollo del proyecto”.

De la Cláusula decimotercera (Mantenimiento) surge que: "... R.R. se compromete a prestar a T.T. un servicio técnico de mantenimiento que incluye tareas de actualización de desarrollos liberados por R.R. y apoyo, en tanto y en cuanto T.T. abone a R.R. el canon locativo pactado ...".

A su vez, la Cláusula decimocuarta (Ayuda) establece que: "R.R. se compromete a prestar a T.T. un servicio de ayuda de escritorio que incluye tareas de apoyo a usuarios pertenecientes a agencias propias de T.T., configuración del sistema y/o apoyo en el análisis de métodos a aplicar en el sistema, en el horario de Argentina, se trata de un servicio estandarizado y no consideramos necesario que la empresa incurra en un gasto de un servicio personalizado, se encuentra el celular de emergencia para casos mayores entre los días lunes a viernes de 9 a 18, los días sábados domingos y feriados R.R. pondrá a disposición de T.T. un número telefónico para comunicarse en caso de urgencias, en tanto y el cuanto T.T. abone a R.R. el canon locativo pactado".

III. Expuestos los lineamientos del contrato involucrado en la consulta en trato, deviene a continuación necesario indagar acerca de la naturaleza del negocio perseguido por las partes y a partir de allí determinar el tratamiento tributario correspondiente, tarea ésta que se abordará desde un punto de vista teórico y sobre la base de la información suministrado por la consultante, sin efectuar verificación alguna sobre el particular.

A tales fines, en primer término resulta adecuado referir que en lo concerniente a los derechos de autor, en nuestro país su cobertura legal se encuentra regulada por la Ley 11.723, cuyo art. 1 comprende dentro del concepto de propiedad intelectual a las obras artísticas, literarias o científicas, incluyéndose dentro de éstas a los programas de computación a partir de la sanción de la Ley 25.036. Cabe agregar que los programas de computación constituyen la base esencial del software, entendido éste como conjunto de programas e instrucciones que constituyen el soporte o sistema lógico para operar una computadora.

Aclarado ello, puede afirmarse que todo autor tiene dos alternativas para obtener un beneficio económico de su obra: celebrar un contrato de licencia de uso a cambio de una retribución pactada o bien suscribir un contrato de explotación donde se cede la titularidad de los derechos y el licenciante quede al margen del negocio, modalidad ésta última que de conformidad con el contenido de las cláusulas del contrato adjunto corresponde descartar.

Al respecto, viene al caso citar a Juan M. Farina, quien en su obra "Contratos Comerciales Modernos", 2.<sup>a</sup> edición, Editorial Astrea, pag. 669, expresa que el "Contrato de licencia" es: "... aquel por el cual el titular de una patente de invención autoriza a la otra parte a usar o explotar industrialmente la invención sin transferirle la titularidad ...", agregando más adelante que en la licencia "... el licenciante (titular de la patente) sólo concede al licenciado (o licenciataria) su uso. No es esencial que tal uso se conceda con exclusividad".

En el mismo sentido, en oportunidad de analizar un contrato de licencia de uso de una base de datos, en la Act. N° .../09 (DI ...) el área asesora legal expresó que: "... considerando que el contrato de licencia es un contrato atípico e innominado que puede tener por objeto tanto patentes de invención, como derechos intelectuales ... y que el contrato adjunto tiene por objeto el otorgamiento de una licencia de uso ... cabe arribar a una primera conclusión en el

sentido de que el contrato que motiva la consulta se trata de un contrato de licencia, que puede ser asimilado –de conformidad con la doctrina citada– a una cesión de derecho de uso”.

Formuladas las consideraciones que anteceden, del análisis de las cláusulas del acuerdo en trato se deduce que, en principio, el mismo poseería características tanto concernientes a una licencia o cesión de derecho de uso y algunas que son propias de una prestación de servicios, dado que la firma consultante otorga una licencia intransferible y no exclusiva para el uso de un software desarrollado por la misma en el país, cuya propiedad intelectual le pertenece y, comprende además, los servicios de desarrollo de nuevas funcionalidades, de actualización de versiones y de mesa de ayuda, los que son prestados desde el país por la consultante.

En virtud de ello cabría analizar si estamos en presencia de un único contrato de prestaciones múltiples –otorgamiento de licencia de uso y provisión de nuevas funcionalidades del software, actualización de versiones y mesa de ayuda–, o si se trata de dos contratos –cesión de uso o licencia y prestación de servicios– unidos en un único instrumento jurídico.

Sobre este particular, en el ya mencionado precedente del área asesora legal se trajo a colación en aporte de Juan M. Farina –“Contratos Comerciales Modernos”, Editorial Astrea, 1997, pags. 313 y 315–, quien expresara que: “... donde hay una causa única, aunque compleja, habrá unidad de contrato ... Índice de la unidad de causa es, por lo común, la conexión objetiva o la conexión funcional de las prestaciones” circunstancias que se interpreta se verifican en el caso en trato atento a que cada prestación no tendría autonomía funcional sino que el contrato apunta a la producción de un único resultado.

Asimismo, dicha área hace referencia a lo sostenido por esta Asesoría en la Act. N° .../07 (DI...) –luego Dict. D.A.T. 36/08– al analizar un contrato de licencia de software que incluía el servicio de mantenimiento y actualización, en el que se interpretó que: “sólo se trata de la licencia de uso de un software elaborado y registrado a nombre de la sociedad licenciante (...) a este tipo de contratos se los denomina comúnmente ‘licencia por utilización’ o ‘concesión de derecho de utilización’.”

En concordancia con ello, en aquella oportunidad el servicio jurídico consideró que la relación jurídica que vinculaba a las partes era un contrato de prestaciones múltiples con unidad de causa y que tanto el otorgamiento de la base de datos originaria como la obligación de actualizar la información contenida en dicha base encuadran dentro del concepto “contrato de licencia” y/o “cesión de derecho de uso” calificación que a criterio de esta instancia resulta predicable respecto del acuerdo bajo consulta.

En línea con ello, cabe agregar que desde la doctrina, al analizar el tratamiento del comercio electrónico en la Ley de Impuesto a las Ganancias, con relación a la licencia de uso se ha dicho que: “... es la figura donde se da derecho a utilizar los derechos de autor sin haber cedido su titularidad. Dentro de este ítem se encuentra el software. El tratamiento que le da nuestra legislación es la de prestación de un servicio ...” –Pertusi Ileana C. “Aspectos tributarios del comercio electrónico” DTE. XXVIII, mayo 2007–.

A partir de las caracterizaciones expuestas, y considerando los dichos del contribuyente en cuanto a que el software cuyo uso cede se alojaría en servidores ubicados en el exterior de

propiedad de su cliente –y no en uno de su propiedad alquilado a este último como reza el contrato–, que la consultante desarrolla su actividad en el país y que además el medio por el cual se hacen llegar los servicios prestados en el país al prestatario del exterior que el contrato conlleva es la transmisión electrónica, los ingresos generados por el mismo resultarían consecuencia directa de la actividad desarrollada en el país por la firma local.

Así pues, y frente a la inexistencia de un tratado para evitar la doble imposición entre nuestro país y la República del Perú, corresponde determinar si las condiciones apuntadas más arriba habilitan la calificación de las rentas en debate como rentas de fuente argentina a la luz de los principios generales de localización de la fuente contenidos en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Ello así, toda vez que la eventual tributación en un país extranjero a través de la retención en la fuente, como ocurriría en el caso según la consultante, generaría un costo mayor para el prestador argentino ya que nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias sólo permite computar como pago a cuenta las sumas efectivamente abonadas en el extranjero por gravámenes análogos cuando se trata de ganancias de fuente extranjera, tornándose inaplicable tal mecanismo cuando se trata de ganancias provenientes de exportaciones de servicios, por cuanto normalmente la actividad se lleva a cabo en el país y son consideradas de fuente argentina.

A tales fines, cabe recordar en tal sentido que el art. 5 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), establece que: “En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”.

Relacionado a ello, y en idéntico sentido, en el art. 9 del decreto reglamentario, y luego de enumerar determinados casos puntuales considerados ganancia de fuente argentina, incluye en dicho concepto a toda ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tengan su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina.

A “contrario sensu”, el art. 127 de la ley del tributo define como ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el art. 2, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.

Del plexo legal mencionado y su decreto reglamentario se evidencia que la fuente de la ganancia –argentina o extranjera–, se determina, salvo determinados supuestos expresamente previstos, en función del lugar de situación, colocación o utilización económica

de los bienes, o bien del lugar de realización de actos o actividades o de ocurrencia de hechos susceptibles de producir beneficios.

Es decir que serán de fuente argentina aquellas ganancias provenientes de la realización en el territorio de la Nación de actos o actividades susceptibles de producir beneficios; mientras que si tales actividades o actos se realizan en el extranjero, tal circunstancia determina la fuente extranjera de la ganancia.

En tal orden de ideas, desde la doctrina se ha señalado que por aplicación del art. 5 de la ley del gravamen "... salvo disposición especial, es de fuente argentina el resultado proveniente de: (i) una actividad desarrollada en la República Argentina, incluso cuando ella implique situar, colocar o utilizar económicamente algún bien activo en el exterior (sin actividad en el exterior) ..." –cfr. Carlos A. Raimondi, Adolfo Atchabahián "El impuesto a las ganancias", Cuarta edición, pag. 103–.

Dichos autores precisan que: "Cuando la fuente generadora de la ganancia es un bien con sustancia material, no parece dudoso que la ubicación de esa fuente coincide con la localización geográfica del bien. Y cuando el bien no tiene sustancia material, la ubicación de la fuente puede ser vista de dos modos distintos: el lugar donde fue creado el bien, o aquel donde su utilización permitió obtener la ganancia", agregando que: "El art. 5 entiende que la fuente está ubicada allí donde el bien material es utilizado económicamente, aunque sin aclarar por quién: si por quien posee o poseía el bien, o por quien adquirió el derecho a usarlo" (op. cit. pag. 104).

Más adelante agregan que: "... la fuente de una ganancia puede atribuirse a un bien determinado, solamente cuando la explotación de ese bien, o la ganancia consiguiente, son ajenas a la existencia de una actividad empresarial. El bien que deriva de una actividad, o que es un medio empleado en el desarrollo de ésta, no es fuente de ganancia, sino que tal fuente radica en la propia actividad" (op. cit. pag. 104).

En el mismo sentido, y con relación a la locación de cosas muebles –empresa del país que se dedica a alquilarlas– explican que: "... la fuente no está dada por la cosa en sí misma, sino por la actividad, y cada locación no es sino un negocio más integrante de ésta; su concertación resulta factible por la existencia de esa actividad. Cada cosa mueble objeto del contrato de locación es uno de los instrumentos de la actividad y no es por sí fuente de ganancia: por ende, carece de relevancia el lugar donde el locatario use la cosa, pues el aspecto definitorio de la radicación del resultado es el del ejercicio de la actividad" (op. cit. pag. 106).

En línea con lo señalado se expidió el servicio asesor legal mediante las Actuaciones N° .../08 y .../08 (DI ...) en oportunidad de tratar la procedencia o no de la desgravación prevista por la Ley 25.922 sobre el resultado de fuente extranjera de una empresa concluyendo que el precitado régimen alcanza únicamente supuestos generadores de ganancia de fuente argentina, aclarando que: "... en el marco de este régimen, la actividad desarrollada por parte del sujeto comprendido en el mismo, es dable advertir que no resulta óbice a la conclusión propiciada, la circunstancia de que dicha actividad involucre, en el marco de las operaciones concertadas por el sujeto del país, la situación, colocación o utilización económica de un bien en el exterior, puesto que ... este supuesto también es generador de ganancia de fuente argentina" –el destacado es nuestro–.

En resumen, aún cuando los dichos de la consultante en su escrito de consulta en lo que respecta a que la propiedad del servidor en el que se aloja el software corresponde al cliente no se condicen con la redacción de la Cláusula octava del contrato acompañado, en cuanto reza que el precio convenido comprende, entre otras prestaciones, el alquiler del servidor de R.R. para la instalación en el mismo de las licencias alquiladas, y nada se aclara respecto de la localización física de dicho servidor, tal circunstancia carecería de entidad a los fines de modificar el origen local de la fuente de las rentas en trato.

De conformidad con las apreciaciones vertidas a lo largo del presente informe cabe concluir que, en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los ingresos obtenidos por la consultante con motivo del contrato de licencia de uso de un software suscripto con la firma del exterior, el cual incluye el servicio de desarrollo de nuevas funcionalidades, de actualización de versiones y de mesa de ayuda, prestados desde el país, configuran rentas de fuente argentina en razón de que las mismas derivan del ejercicio de la actividad empresarial de la consultante, la que es desarrollada íntegramente en el país.

Consecuentemente con ello, si la legislación del país en el cual reside el cliente prestatario de los servicios prevé que los pagos en cuestión efectuados a la firma local constituyen rentas cuya fuente se encuentra ubicada en su jurisdicción, sometiéndolas a imposición mediante la retención de un tributo análogo al impuesto a las ganancias, éste no resulta computable como pago a cuenta para el prestador argentino constituyéndose así en un mayor costo para el prestador argentino.

Ver consulta vinculante relacionada 62/11 (SD.G.T.L.I.).