



## **DESARROLLO DE SOFTWARE**

Tratamiento tributario de la actividad desarrollo de software y prestación de servicios de soporte informático utilizados exclusivamente en el exterior

### **CONSULTA DGI N° 5.828**

Se consulta, al amparo de lo dispuesto por el artículo 71 y siguientes del Código Tributario, por parte de una persona física residente, cuál es el tratamiento tributario aplicable a los ingresos obtenidos por la siguiente operativa:

Prestar, en forma personal y directa, soporte lógico y desarrollo de software para aplicaciones web vinculadas con el sector de la salud.

Los servicios se brindarán en forma remota, y tanto los productos a los que se brinda soporte como los productos desarrollados son utilizados exclusivamente en el exterior.

La actividad del consultante puede ser descrita como integrada por dos actividades diferentes: Desarrollo de software y Prestación de servicios de soporte informático en tanto que podría ser desarrollada o en una Zona Franca o en territorio nacional no franco.

#### **Respuesta**

Se pasará a responder atendiendo, separadamente a los dos regímenes tributarios especificados.

Actividades realizadas en territorio nacional no franco.

#### **IRPF e IRAE**

El consultante no proporciona información sobre el capital utilizado para realizar la producción de software, a los efectos de determinar si es contribuyente del IRPF o del IRAE. En sucesivas consultas se ha entendido que para el desarrollo de programas informáticos, la utilización de equipos de computación constituye un aspecto determinante para concluir que existe combinación de capital y trabajo en forma conjunta para la obtención de la renta. Asimismo, debe tenerse en cuenta que con la aprobación de la Ley N° 18.083 de 27/12/06, el literal B) del artículo 3° del Título 4 TO-1996 agrega un nuevo elemento de análisis al establecer que, en el caso de la prestación de servicios, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.



De acuerdo a lo expuesto, la actividad a desarrollar por el consultante podría hallarse comprendida, dependiendo de la titularidad de los equipos informáticos utilizados, en el IRPF o en el IRAE.

Con relación al IRAE, el artículo 163º Bis del Decreto Nº 150/007 establece:

*"...Exonérase las rentas derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, que determine el Poder Ejecutivo, siempre que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.....La exoneración a que alude el inciso primero en relación con soportes lógicos incluye el desarrollo, implementación en el cliente, actualización y corrección de versiones, personalización (GAPs), prueba y certificación de calidad, mantenimiento del soporte lógico, capacitación y asesoramiento. Los servicios vinculados comprenden los servicios de hosting, call center, tercerización de procesos de negocios, comercialización y otros servicios, en tanto en todos los casos tengan por objeto a los soportes lógicos, aún cuando dichos soportes lógicos no hayan sido desarrollados por el prestador de los servicios. Interpretase que la referencia a otros servicios comprende los incluidos en el inciso anterior. En todos los casos de la exoneración a que refiere el presente artículo se requerirá que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior."*

De acuerdo a la norma transcrita, las **adaptaciones que se realizan sobre software de terceros**, quedan también incluidas dentro de las actividades exoneradas por el artículo 163º bis del Decreto Nº 150/007.

Esta contestación difiere en este punto de las respuestas dadas en las Consultas Nº 5.570 de 16.03.012 (Bol. 466), y Nº 5.612 de 21.06.012 (Bol. 469) debido a la modificación del artículo 163º bis del Decreto Nº 150/007 originada en el Decreto Nº 415/012 de 26.12.012.

Con respecto al IRPF, en virtud a que el texto del artículo 163º Bis del Decreto Nº 150/007 coincide en todos sus términos con la redacción del literal K) del artículo 34º del Decreto Nº 148/007 de 26.04.007, reglamentario de dicho impuesto corresponde extender al mismo en todos sus términos las conclusiones respecto al alcance de la exoneración referida.

## **IVA**

El numeral 11 del artículo 34 del Decreto Nº 220/998 establece que constituyen exportaciones de servicios:

*"Los siguientes servicios prestados a personas del exterior: Los servicios de asesoramiento prestados en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República. Quedan comprendidos en este literal los servicios de carácter técnico, prestados en el ámbito de la gestión, administración, técnica o*



*asesoramiento de todo tipo, y los servicios de consultoría, traducción, proyectos de ingeniería, diseño, arquitectura, asistencia técnica, capacitación y auditoría. Los servicios prestados para el diseño, desarrollo e implementación de soportes lógicos específicos, entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario. La licencia de uso de soportes lógicos por un periodo o a perpetuidad. La cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos. En todos los casos a que refieren los literales anteriores, se requerirá que los citados servicios sean aprovechados exclusivamente en el exterior. Asimismo, se consideran exportaciones los servicios referidos en los literales b), c) y d) del presente numeral, cuando sean prestados desde territorio nacional no franco a personas físicas o jurídicas instaladas en zonas francas”.*

Dado que los servicios prestados por la consultante se encuentran comprendidos en los literales a), b) y c) de la disposición antes citada, los mismos constituirán exportaciones de servicios en tanto sean aprovechados exclusivamente en el exterior.

#### **Actividades realizadas en zonas francas**

La Ley Nº 15.921 de 17/12/87 establece un régimen de exoneraciones de tributos nacionales a los usuarios de zonas francas por la *"Prestación de todo tipo de servicios, no restringidos por la normativa nacional, tanto dentro de la zona franca como desde ella a terceros países."*

En consecuencia, en tanto la actividad de prestación de servicios en consulta se realice íntegramente desde una zona franca hacia terceros países por parte de un usuario de zona franca, estará exenta de tributos nacionales en aplicación del artículo 19 de la Ley Nº 15.921.

Si el prestador del servicio no fuera usuario de zona franca, el tratamiento fiscal de su actividad es similar al desarrollado en territorio nacional no franco.

La respuesta que antecede reitera y adapta a la consulta planteada conceptos ya explicitados anteriormente en Consultas Nº 5.006 de 30/04/009, Nº 5.368 de 07/07/010, Nº 5.535 de 31/08/011, Nº 5.570 de 16/03/012 y Nº 5.640 de 01/03/013

*19/09/014 – El Sub Director General de la D.G.I., acorde.*