

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POSGRADO DE ESPECIALIZACION EN
TRIBUTACION

GERARDO DESIVO

TRABAJO FINAL

INCENTIVOS FISCALES EN LA INDUSTRIA
DEL SOFTWARE

DICIEMBRE 2006

AUTOR: Gerardo J. Desivo

TUTOR: Dr. Juan C. Gomez Sabaini

INDICE

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES.....	1
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.....	1
INTRODUCCION.....	6
1.- MARCO TEORICO:.....	7
1.1.- Clasificación del software:.....	8
1.1.1.- Clasificación horizontal:.....	8
1.1.2.- Clasificación vertical o por área de utilización o finalidad:.....	8
1.1.3.- Comercialización y distribución:.....	10
1.2.- La propiedad intelectual:.....	11
1.3.- Conclusiones: la industria del software y su potencial para el desarrollo económico:.....	12
2.- LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE EN EL MUNDO:.....	13
2.1.- Comercio internacional:.....	14
2.1.1.- Exportaciones:.....	14
2.1.2.- Importaciones:.....	16
2.2.- Casos exitosos de países exportadores: India, Irlanda, Israel, resto de los principales países del sector:.....	16
2.2.1.- El caso Indio:.....	16
2.2.2.- El caso Irlandés:.....	17
2.2.3.- El caso de Israel:.....	18
2.2.4.- Caso de algunos de los restantes principales países del sector:.....	19
2.2.4.1.- China:.....	19
2.2.4.2.- Alemania:.....	20
2.2.4.3.- Japón:.....	21
2.2.4.4.- Australia:.....	21
2.2.4.5.- Canadá:.....	22
2.2.5.- La industria del software en Latinoamérica:.....	23
2.2.5.1.- Brasil:.....	24
2.2.5.2.- México:.....	25
2.2.5.3.- Uruguay:.....	25
2.2.5.4.- Costa Rica:.....	26
2.2.5.5.- Chile:.....	26
2.2.5.6.- Colombia:.....	26
2.2.5.7.- Venezuela:.....	26
2.3.- Conclusiones: aspectos salientes de la industria del software en el mundo: ...	26
3.- EFECTOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES:.....	28
3.6.- Conclusiones acerca de los incentivos fiscales como herramienta de política económica:.....	36
4.- LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE EN ARGENTINA:.....	37
4.3.- Marco legal de las actividades de software: la propiedad intelectual. La protección del software como derecho de autor, ley 11723, decreto 165/94, ley 24425, ley 25036.....	38
4.3.1.- Protección de los Derechos de Propiedad Intelectual para los Creadores de Programas de Computación en Argentina:.....	39
4.3.2.- Reforma a la Ley 11.723 de Propiedad Intelectual: Ley 25.036:.....	40
4.4.- La imposición sobre las actividades de software:.....	41

4.4.1.- Imposición a la renta: derechos de autor, locación de obra, locación de servicios, licencias de uso, asistencia técnica, establecimiento permanente, fuente argentina, fuente extranjera.....	43
4.4.1.1.- Derechos de autor, pagos a beneficiarios del exterior:.....	44
4.4.1.2.- Servicios de asistencia técnica:.....	48
4.4.1.3.- Gastos de investigación y desarrollo:.....	49
4.4.2.- Imposición a los consumos: locación de obra, locación de servicios, cesión de derechos, importación y exportación de software, acuerdo del GATT Ley 24425.....	49
4.4.2.1.- Impuesto al valor agregado:.....	49
4.4.2.2.- Impuesto sobre los Ingresos Brutos:.....	52
4.4.3.- Imposición al patrimonio; la tributación internacional y el software; tributos aduaneros; otros gravámenes que recaen sobre la actividad:.....	53
4.4.3.1.- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:.....	53
4.4.3.2.- Impuesto sobre los Bienes Personales:.....	54
4.4.3.3.- Tributos Aduaneros:	54
4.4.3.4.- Tratamiento en el caso de que exista un Convenio de Doble Imposición:.....	55
4.5.- El software como actividad industrial: ley 25856:	60
4.6.- Los beneficios otorgados en la ley 25922, análisis, alcance, efectos, ventajas y desventajas:.....	61
4.6.1.- Incentivos fiscales para la Industria del Software:	62
4.6.1.1.- Estabilidad fiscal:	62
4.6.1.2.- Bono de Crédito Fiscal, Contribuciones patronales como pago a cuenta: ..	63
4.6.1.3.- Desgravación en el Impuesto a las Ganancias:.....	65
4.6.2.- Beneficio cambiario:	66
4.6.3.- Actividades comprendidas en el régimen:.....	67
4.6.4.- Actividades excluidas:.....	68
4.6.5.- Contabilidad separada:.....	69
4.6.6.- Sujetos comprendidos:	69
4.6.7.- Inscripción en el Registro, condiciones:	71
4.6.7.1.- Trámite de inscripción:	72
4.6.7.2.- Procedimientos de información y verificación:	75
4.6.8.- Régimen de sanciones:	77
4.6.9.- Fondo Fiduciario para financiamiento:.....	78
4.6.10.- Autoridad de aplicación:	79
4.7.- Conclusiones acerca de la Industria del Software en Argentina:.....	81
5.- CONCLUSION:	83
5.1.- Externalidades de la actividad que se promueve:.....	83
5.2.- Análisis de contexto:.....	83
5.3.- Viabilidad de los incentivos fiscales:	84
5.4.- El régimen de incentivos de la ley 25922:	85
6.- ANEXO SOBRE GASTO TRIBUTARIO E INCENTIVOS FISCALES	88
6.1.- El presupuesto de gastos tributarios:	89
6.2.- Los principios de la tributación y los incentivos fiscales:	90
6.2.1.- El principio de legalidad:	90
6.2.2.- Principio de Igualdad:.....	90
6.2.3.- El principio de equidad:.....	91
6.2.4.- El principio de neutralidad:.....	92
6.3.- Incentivos fiscales generalmente utilizados:.....	93
6.3.1.- La deducción:	93

6.3.2.- La desgravación:	93
6.3.3.- La exención:	94
6.3.4.- La reducción:.....	94
6.3.5.- La suspensión:	94
6.3.6.- Los reembolsos por inversión:	94
6.3.7.- El crédito de impuesto:	94
6.3.8.- El diferimiento:	94
6.3.9.- La estabilidad fiscal:	94
6.3.10.- La liberación del ingreso en el Impuesto al Valor Agregado:.....	94
6.3.11.- La reducción del débito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado:	95
6.3.12.- El recupero del crédito fiscal I.V.A. y la no facturación:	95
6.3.13.- La facturación total con reducción del precio y el no ingreso del saldo a favor del fisco:.....	95
6.4.- Pautas para la administración de los incentivos fiscales:	95
6.4.1.- Incentivos fiscales y evasión.....	95
6.4.2.- Régimen de sanciones para los incumplimientos vinculados a incentivos fiscales:.....	99
6.4.3.- Pautas administrativas a considerar en los incentivos fiscales:.....	100
6.5.- Antecedentes y evolución de los incentivos fiscales en Argentina:	103
6.5.1.- Antecedentes legislativos:.....	103
6.5.2.- Regímenes especiales:.....	106
6.5.3.- Regímenes sectoriales:	108
6.5.4.- Regímenes regionales:.....	111
6.5.5.- La suspensión, desvinculación y sustitución de beneficios:	113
6.5.6.- Modificaciones al régimen de promoción industrial, dto. 804/96:.....	115
6.6.- Efectos no deseados de los incentivos fiscales:	117
6.6.1.- No vencer la inercia:	117
6.6.2.- Excesiva caída de la recaudación:	117
6.6.3.- Pérdida neta de divisas:	117
6.6.4.- Efecto blanqueo:.....	117
6.6.5.- Eternidad de los beneficios:	118
6.6.6.- Migraciones poblacionales e industriales:	118
6.6.7.- Inflación:	118
6.6.8.- Sobre expansión inapropiada:	118
6.6.9.- Disminución del ahorro:	118
6.6.10.- Aumento del ocio:.....	119
6.6.11.- Generación o aumento de la evasión:	119
6.7.- Causas más importantes de los efectos no deseados:	119
6.7.1. Inadecuado uso de los instrumentos:.....	119
6.7.2.- Inadecuado análisis del contexto:	121
6.8.- Características de los incentivos fiscales:	122
6.8.1.- Efecto shock o inductor de comportamientos:	123
6.8.1.1.- Precisa relación objetivo-instrumento:.....	123
6.8.1.2.- Selectividad:.....	123
6.8.1.3.- Reducido período de vigencia:	123
6.8.1.4.- Régimen legal:	123
6.8.1.5.- Contralor administrativo:.....	123
6.8.1.6.- Adecuada magnitud del beneficio:.....	123
6.8.1.7.- Adecuada ponderación de la relación beneficio esperado versus inequidad provocada: 123	

6.8.1.8.- Inserción dentro de una política tributaria:124
6.8.1.9.- Contexto de estabilidad jurídica e institucional:124
6.8.1.10.- Medidas complementarias:124
6.9.- Consecuencias de la promoción industrial en la economía argentina y sus causas:124
BIBLIOGRAFIA129

INTRODUCCION

El objetivo del presente trabajo es estudiar el nuevo régimen de promoción para la industria del software creado por ley 25.922 y su efectividad como herramienta de uso extrafiscal de la tributación. Para este estudio, buscaremos desarrollar un método de análisis de los incentivos fiscales, un esquema que contemple: evolución y situación actual del sector o actividad, la experiencia en los principales países donde se ha promovido la industria y las pautas elaboradas por la doctrina en materia de incentivos fiscales para el logro de sus objetivos en armonía con el sistema tributario.

El método de trabajo escogido para desarrollar la investigación que requiere el tema, se basa en la comprobación empírica que aportan la realidad de otros países y la propia, contrastada con el marco teórico que determinan los principios de la tributación y los postulados básicos que la doctrina ha establecido en materia de incentivos, de modo que ello nos permita establecer, aplicando un método lógico deductivo, el escenario posible en cuanto a consecuencias y a partir de ello formular nuestra propuesta.

De este modo el trabajo se presenta en cuatro capítulos, de los cuales el primero estará dedicado al marco teórico que define a la industria del software y sus aspectos salientes tales como desarrollo de productos, formas de comercialización y protección de la propiedad intelectual. En él buscaremos delimitar conceptualmente lo que entendemos como actividades comprendidas en la "industria del software" como especie de un género más amplio que ha dado en llamarse el desarrollo de "las tecnologías de la información".

El segundo capítulo estará dedicado al estudio de la experiencia ocurrida sobre el desarrollo de la actividad en el Mundo, concentrándonos en los principales países que la han promovido. Entre otros, analizaremos los casos de Irlanda, Brasil, India, China, tratando de establecer la evolución lograda, sus factores determinantes y las formas de incentivo fiscal utilizadas.

En el tercer capítulo estudiaremos los incentivos fiscales como medida destinada al logro de un objetivo determinado en la economía, intentando establecer el marco tributario, técnico, económico y jurídico necesario para que estas medidas resulten efectivas, las ventajas que ofrecen, los problemas que presentan y la mayor o menor viabilidad de unos y otros.

El cuarto capítulo estará destinado a estudiar la realidad argentina, el grado de desarrollo actual de la industria, los aspectos fiscales que influyen sobre la actividad del software, la historia en materia de incentivos fiscales y el régimen de incentivos fiscales establecidos por la ley 25.922.

Finalmente, tomando en cuenta la experiencia conocida de casos similares en otros países, el marco teórico que sugiere el camino a seguir cuando se establece un incentivo fiscal y la situación en nuestro país, formularemos nuestras conclusiones sobre las perspectivas futuras del régimen y en su caso, las observaciones que a nuestro juicio debieran tenerse en cuenta para asegurar el logro de los objetivos propuestos, es decir para el logro de externalidades positivas en la economía con el menor grado de distorsión posible en el sistema tributario.

1.- MARCO TEORICO:

La Industria del Software: actividades comprendidas, análisis conceptual de las actividades vinculadas al desarrollo de software. Definición de software, software a medida, software predeterminado o enlatado, la industria del software. Venta de software: venta de un intangible o provisión de un servicio, licencia de uso, servicios en server remoto, shareware, el rol del comercio electrónico.

En¹ la economía actual la industria del software, como parte de una industria más amplia denominada “la tecnología de la información (IT)”, desempeña un rol fundamental en la evolución tecnológica, habiéndose incorporado en casi todas las actividades que hacen a su desarrollo y en casi todos los espacios de la vida cotidiana.

La globalización como fenómeno mundial con epicentro en Estados Unidos de América ha contribuido a uniformar las pautas en la oferta mundial y si bien el desarrollo inicial de esta industria se dio en ese y otros países de los considerados desarrollados, también dio lugar a una oportunidad de desarrollo para países como India, Israel, Irlanda, China.

De este modo el software se ha ido incorporando a la vida económica haciendo posible la automatización de procesos y el almacenamiento de información en grandes bases de datos en la actividad industrial, la actividad agropecuaria, la prestación de servicios.

La industria del software y Servicios Informáticos² tiene un importante valor estratégico dado que permite mejorar la productividad de la actividad, reduce los costos, mejora los niveles de calidad, permite lograr una mejor posición competitiva en el mundo, es una oportunidad para países en desarrollo dado que genera una demanda de empleo de alta calificación con salarios altos y es una importante generadora de divisas.

Pero para comprender bien el tipo de actividad de la que estamos hablando tenemos que saber sus definiciones y conceptos básicos, como delimitación del ámbito de lo que ahora se denomina “industria del software”.

En primer lugar, como definición de software, decimos que es un conjunto de instrucciones de lenguaje de computadoras, que cuando se ejecutan proporcionan la función y el rendimiento deseado; son estructuras de datos que permiten a los programas manipular adecuadamente la información; son documentos que describen la operación y el uso de los programas³.

Partiendo de esta definición, podemos ver que la industria del software es una industria común a todas las industrias, con la especial particularidad de que en este caso se trata de una industria de mano de obra intensiva altamente calificada que requiere capacitación constante.

¹ Documentos de ProArgentina – Industria del Software – Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional – Secretaría de Industria, Comercio y PyMEs - MEyP

² Foro Federal de la Industria Región Pampeana – Unión Industrial Argentina.

³ Definición dada en: “Ingeniería de software, Roger Pressman, cuarta edición, McGraw Hill, 1998”, citado en Documentos de ProArgentina de la SPyMEyDR – SICy PyMEs – MEyP.

El desarrollo y producción de un software puede estar encarado por una sola persona en forma individual o puede requerir de muchas personas trabajando para un mismo proyecto, dependiendo de la envergadura del mismo.

1.1.- Clasificación del software:

El software puede clasificarse en función de la oferta en dos planos, uno horizontal, determinado por la forma en que se entrega; y el otro en forma vertical, determinada por el área de utilización o finalidad.

1.1.1.- Clasificación horizontal:

Según esta forma de identificación el software puede ser enlatado o hecho a medida y esto dará lugar a diferentes formas de comercializar, cobrar, distribuir, actualizar y dar soporte.

Software enlatado es un producto que responde a especificaciones de uso extendido, aplicables en forma universal para una industria o actividad en particular, lo que permite que un mismo producto pueda ser utilizado por varios clientes generando interesantes economías de escala, ejemplos de este tipo de software son el MS – Office, Windows.

Software hecho a medida se refiere a la realización de un nuevo producto o a la modificación de uno existente respondiendo a los requisitos particulares de un usuario determinado, dando lugar a un producto único y especializado para dicho usuario.

La comercialización de estos productos puede adoptar diversas variantes, por ejemplo el software enlatado se vende en forma masiva, su código es cerrado, es decir el código fuente es de estricto uso y dominio del desarrollador quien entrega el producto sólo en versiones ejecutables y no puede ser modificado por el usuario. No obstante, en algunos casos se comercializan como software de código abierto restringiendo su uso a un cliente específico, como el caso del sistema operativo “Linux” donde luego los expertos podrán hacer mejoras para adaptarlo a necesidades específicas.

1.1.2.- Clasificación vertical o por área de utilización o finalidad:

Para comprender mejor esta clasificación resulta conveniente primero tener en cuenta algunas definiciones propias de las misma. Así por ejemplo, llamamos “alcance funcional” al conjunto de requerimientos formulados por el usuario para satisfacer las necesidades propias de su negocio. Dentro de esta categoría encontramos la siguiente subclasificación:

- a) Software de aplicaciones empresarias: se trata de productos empaquetados o a medida destinado a resolver funciones complejas de negocios como por ejemplo el sistema de reservas de una aerolínea. A su vez dentro de este grupo hay dos segmentos
 - a. El segmento horizontal: el cual agrupa a todo software de aplicación empresarial utilizable por más de una industria. Dentro de esta categoría se encuentran los, software de back - office, de planificación de recursos empresariales, de cadenas de abastecimiento, colaboradores, de recursos humanos, software de ingeniería y software de front – office.
 - b. El segmento vertical: agrupa a software clasificados de acuerdo a la industria de aplicación, los cuales contienen la resolución de la gestión

- central del negocio, contemplando aptitudes de acuerdo a dominio del problema de la industria, así encontramos este tipo de programas en la Agricultura, minería, construcción, servicios, comercial, transporte, etc.
- b) Software de sistemas: este tipo de software constituye el punto de contacto entre el hardware y la aplicación de software, y entre la computadora y el usuario, incluyendo los sistemas operativos de las computadoras, redes y comunicaciones, los utilitarios de administración, herramientas de desarrollo, administradores de bases de datos, mantenimiento de las instalaciones de las computadoras, backup, recovery, testing y tuning. En el caso de herramientas de desarrollo incluye software de modelado y documentación, lenguajes de programación, compiladores, entornos y arquitecturas de desarrollo. Dentro de esta categoría de programas podemos encontrar:
- a. Software de oficina y uso personal: planillas de cálculo, procesadores de texto, navegadores de internet, administradores de agenda y correo electrónico.
 - b. Software de diseño para sistemas, arquitectura, ingeniería, por ejemplo: CAD (sistemas), electrónica (EDA) arquitectura, ingeniería y construcción (AEC)
 - c. Software de seguridad: este tipo de programas contienen necesarios para la administración de la seguridad de los sistemas, accesos de usuarios, seguridad de redes, protección de virus y spam, detección de intrusos, análisis de vulnerabilidad.
 - d. Software militar y científico: el software de uso militar comprende a todos aquellos programas utilizados para la gestión de sistemas de defensa, satelitales y balísticos. El software científico comprende aquellas aplicaciones destinadas al manejo de matemáticas, física astronomía, energía nuclear, etc.

Pero en general, la característica común a todos los bienes de esta industria es la intangibilidad dando lugar a una amplia gama de productos y servicios que pueden clasificarse en seis categorías:

- Productos enlatados: son productos estandarizados, vendidos en paquetes y que requieren mínimo esfuerzo de implementación.
- Productos semi - enlatados: se basan en un producto preestablecido pero requieren adaptación implementación y consultoría para cada cliente específico.
- Productos embebidos: software integrado en productos de hardware, instrumentos, máquinas, etc. No se venden al cliente en forma separada.
- Desarrollos a medida: son soluciones específicas para un usuario generalmente es éste el titular de los resultados del servicio contratado.
- Servicios de Hosting, ASP y outsourcing: alojamiento de páginas web, outsourcing, datatuning, ASP, e-commerce, e-learning, etc.

- Otros servicios: consultoría, implementación de productos de terceros, venta de software y hardware, capacitación, mantenimiento, etc...

La cadena comercial posee tres etapas, la primera etapa denominada de “desarrollo”, comprende las siguientes actividades: conceptualización, análisis de requerimientos, diseño de alto nivel, diseño de bajo nivel, codificación, testeo, soporte técnico. Las principales características de esta etapa son: actividad intensiva en trabajo calificado, bajo requerimiento de capital físico, la mayor parte de los costos de producción son fijos y hundidos. Cabe señalar que el desarrollo de software sigue siendo aún una actividad de características artesanales y que la estructura de mercado altamente concentrada por la presencia de rendimientos crecientes a escala.

La segunda etapa, denominada de “producción”, comprende la reproducción de los programas en forma de soportes materiales (diskettes, CDs, etc.), servicios de implementación, consultoría y adecuación a requerimientos particulares. Esta etapa se caracteriza por menores requerimientos de trabajo calificado, mayores requerimientos de capital y bajos costos de replicación con alta tendencia hacia su reducción

La tercera etapa es la “comercialización”, la cual consiste en la venta en soportes materiales, vía internet, ASP y servicios de valor agregado. Esta etapa se caracteriza por la elaboración de manuales para productos enlatados, licenciamientos, sistemas de distribución y servicios post venta.

1.1.3.- Comercialización y distribución:

Para el desarrollo de las exportaciones, en toda empresa de tecnología resultan sumamente importantes las alianzas, ya sea con empresas locales o con clientes de modo de utilizar experiencias anteriores o la presencia y red de contactos de empresas multinacionales.

También son muy importantes los aspectos relacionados con la protección de la propiedad intelectual y el registro y defensa de las marcas comerciales, establecido en cada país, ya que de ello dependerán los costos de comercialización.

Las áreas de producción pueden verse obligadas a incorporar estándares de calidad para mejorar la competitividad de los productos, y tener en cuenta aspectos particulares del mercado como idioma, registro, etc.

La distribución del software y la documentación actualmente se desarrolla mayoritariamente por Internet, aunque también podría ser en soportes físicos.

En aspecto importante de la comercialización es la capacitación, la cual influye en dos planos, uno que es interno, dirigido a los comerciales y superiores y otro que es externo, dirigido a los usuarios finales. En el primer caso es realizada por la empresa productora del software, en tanto que en el segundo usualmente se terceriza.

Los ingresos principales de la industria pueden provenir de: licencias, servicios de mantenimiento, servicios de soporte técnico y servicios en general.

Los ingresos por licencia pueden ser por licencias a término, licencias perpetuas o licencias de suscripción.

Los servicios de mantenimiento derivan del precio generado por la licencia y permiten que el cliente pueda acceder a las actualizaciones del programa.

Los servicios de soporte técnico que pueden estar prestados a través de call centres o con estructuras de integración on-site con alta integración en la estructura del cliente, con el objetivo de resolver problemas técnicos que pudieran presentarse.

En general otros servicios pueden comprender los servicios de consultoría sobre software, que pueden ir desde una implementación, integración de aplicaciones o desarrollos específicos donde el precio usualmente se establece por hora de servicio.

Dentro de los costos de la actividad, los gastos de investigación y desarrollo pueden oscilar entre un 10% y un 20% del total facturado.

1.2.- La propiedad intelectual:

Uno de los elementos determinantes a la hora de lanzar un producto de software al mercado son sus características diferenciales respecto al resto de los ya existentes, esto incidirá en el probable valor de comercialización y en definitiva en el éxito del producto.

Pero estas características diferenciales tornan necesario un sistema legal que proteja a las mismas como propiedad intelectual o inventiva. Adaptar el producto, su diseño o presentación a un mercado específico requiere un sistema legal que lo proteja y garantice la exclusividad sobre el mismo.

Aparte muchas veces la comercialización de los productos de software en mercados extranjeros puede ser realizada con socios locales lo cual requiere tener muy en cuenta las cuestiones relativas a la propiedad legal. Recién cuando la protección legal de la innovación realizada esté asegurada podrá lanzarse comercialmente un producto, a fin de proteger de copias o imitaciones.

Además un régimen legal de protección a la propiedad intelectual puede facilitar el acceso de las empresas a nuevas fuentes de ingresos a través del otorgamiento de licencias de explotación en otros países.

Por otro lado, también es importante tener en cuenta las cuestiones relativas a la protección de la propiedad intelectual en los mercados a los que se destina el producto al momento de acceder a los mismos, por cuanto aún cuando un nuevo diseño no tenga régimen de protección en su país de origen puede sí tenerlo en el país de destino.

Al respecto cabe destacar que existen grandes diferencias entre las legislaciones nacionales con relación a la protección de la propiedad intelectual y las patentes de invención.

En el caso particular del software el mismo podría encuadrar como protección de derechos de autor o como patente de invención. Las características del producto y la legislación vigente en cada país determinan la conveniencia de uno u otro sistema.

La principal ventaja de la protección bajo derechos de autor estriba en la automaticidad y universalidad de la protección. es decir nace en forma simultánea en todos los países con la obra que se quiere proteger, pero la principal desventaja. está dada por el hecho de que la protección del derecho de autor se refiere a la expresión de ideas, procedimientos, métodos, conceptos matemáticos pero no sobre las ideas y conceptos en sí, con lo cual puede ocurrir que los mismos, expresados de distinta manera, representen una obra distinta que pudiera reproducirse sin infringir los derechos de propiedad intelectual de quien los desarrolló.

Por otra parte, la patente, otorga protección a productos, procedimientos, y en algunos países también a las aplicaciones industriales, es una protección más fuerte pero que requiere de un registro previo y trámites que se extienden en el tiempo, que involucran costos importantes y que requieren de la intervención de especialistas.

Algunos países admiten la doble protección por patentes y por derechos de autor, pero generalmente, los requisitos para ser patentables se establecen en: novedad, altura inventiva y aplicación industrial. lo cual suele ser de difícil cumplimiento en el software donde la mayoría de los casos son innovaciones incrementales, es decir mejoras sobre lo ya existente, donde la sustancia puede resultar de difícil percepción. Por ejemplo, máquinas controladas por programas podrán ser patentables, pero programas en sí podrían ser patentables si evidencias un efecto técnico.

1.3.- Conclusiones: la industria del software y su potencial para el desarrollo económico:

La industria del software posee un gran potencial para motorizar la actividad económica desde el momento que se convierte en parte inherente al desarrollo y mejora continua de casi todas las actividades, tanto sea la salud, la arquitectura, al industria en todas sus expresiones, la ingeniería, las artes también en casi todas sus expresiones, y podríamos seguir enumerando.

Su valor estratégico está dado por ser un factor clave en el desarrollo de toda actividad, por ser el elemento que permite mejorar la productividad, reducir costos y mejorar los niveles de calidad y competitividad de la misma.

Tanto en sus versiones enlatado o hecho a medida, el software posee muy diversas aplicaciones, que a su vez dan lugar a distintas formas de comercialización y necesidades de prestación servicios complementarios. De este modo surgen para la economía nuevas formas de ingreso determinadas por el otorgamiento de licencias, servicios de mantenimiento, capacitación, cesiones de derechos.

La característica fundamental del software es su intangibilidad, lo cual determina la necesidad de contar con un régimen de protección adecuado de los derechos de propiedad para el creador del software, y la materia prima fundamental para la obtención de nuevos productos de software y la prestación de servicios complementarios, es la capacitación aplicada, surgida a partir de la inversión constante en investigación y desarrollo.

2.- LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE EN EL MUNDO:

Análisis de la evolución en la actividad y niveles de inversión, principales países exportadores, casos especiales: Irlanda, India, China, Brasil y otros.

La tecnología de la información (comúnmente denominada IT) es una de las actividades de mayor crecimiento en el planeta, generando alrededor de u\$s 1,4 billones de ingresos. La misma comprende a las industrias del hardware, software, servicios, y gastos internos vinculados a estas actividades. La industria del software, como componente de la IT, ocupa el segundo lugar con ingresos por un total de 196.237 millones de dólares, los principales países productores son Estados Unidos, Japón, Alemania, Reino Unido, Francia, Canadá, Italia, Países Bajos, Australia, Suiza, India, Irlanda e Israel.

Los mayores productores y exportadores mundiales son Estados Unidos, Alemania, Japón, Reino Unido y Francia. La mayor concentración de mercado la tiene Estados Unidos con un 40% seguido de Japón con un 10%, además, en Estados Unidos, Alemania y Japón se encuentran las mayores 20 empresas del mundo.

Por el lado de los productos, el software operativo de sistemas, participa en el mercado mundial con un 15%, el software utilitario, tiene una inversión de entre u\$s 43 mil y u\$s 50 mil millones, siendo el mayor segmento el del software aplicativo que comprende al software de gestión empresarial, enlatados de oficina, etc., con una inversión de u\$s 92 mil y u\$s 100 mil millones.

Cabe destacar que las tendencias del mercado afectan los métodos de comercialización, las ventas, la definición de productos y la logística, resultando determinante la utilización de la Web o Internet, la cual ha ido modificando la forma en que las personas se relacionan, trabajan y hacen negocios. Estas nuevas formas de relacionarse comercialmente las podemos resumir entre los siguientes casos principales:

- Application Service Provider (ASP): es proveer mediante la Internet de servicios de software, donde el usuario puede obtenerlo desde cualquier punto geográfico, permitiendo reducir los costos de implementación y mantenimiento.
- Comercio electrónico: a través de la Internet han comenzado a conectarse las empresas con sus consumidores (B2C) y asimismo las empresas entre sí (B2B).
- E – Learning, e – Government, e- Salud: se trata del desarrollo de modelos de comercialización y logística con fácil acceso a la información y tecnología por medio de Internet.
- Nuevas tecnologías como la inalámbrica o wireless están potenciando la integración de los usuarios.
- El constante desarrollo de las computadoras en cuanto a capacidad de almacenamiento y velocidad lo que permite el desarrollo de programas cada vez más complejos y potentes.
- El auge logrado en los últimos años de los paquetes de software como por ejemplo planillas de cálculo y o procesadores de texto ha consolidado y armonizado al mercado consumidor.
- El desarrollo de nuevas tecnologías como JAVA para administrar el entorno de implementación de Internet.
- Distribución de software vía Internet, permitiendo reducir los costos de comercialización.

- El desarrollo de software de código abierto como Linux que permite el desarrollo tecnológico y la reducción de costos.
- La expansión del tele trabajo o trabajo a distancia en el hogar hecho posible con el desarrollo del hardware, los sistemas de comunicaciones y la Internet.

En el mercado actual, basándonos en un informe de la CEPAL expuesto en el 5º Foro Federal de la Industria, las posibilidades de un desarrollo de la industria requiere de las empresas: esfuerzo en identificar segmentos de mercado potencial, competitividad por costos o por innovación, buen marketing, acceso a capital de riesgo, habilidades en programación, análisis y management, y mecanismos de networking con firmas de software, clientes e inversores. Por el lado del Estado igualmente requiere: financiamiento, inversión en educación y entrenamiento, subsidios, infraestructura en telecomunicaciones, garantizar derechos de propiedad aliento para las inversiones, fuerte participación del sector público como comprador.

En 1994 EEUU, Alemania, Reino Unido, Japón y Francia concentraban el 94% del mercado mundial en software y el 95.5 en servicios. En la actualidad EEUU domina el software en paquetes y terceriza tareas en otros países como India, Irlanda, Israel y Hungría.

Las principales causas que dieron lugar a este proceso de outsourcing fueron: falta de personal capacitado especialmente en programación, menores costos laborales, importante baja en los precios del hardware requerido, mejor acceso a la información con el desarrollo de redes de banda ancha y reducción en las barreras arancelarias y regulatorias del comercio.

De este modo un desarrollo exitoso sostenible para un país pasa por la ubicación de un nicho en el mercado donde posea ventajas comparativas que lo lleven a desarrollar la marca país.

Así encontramos que India ha desarrollado su marca país en la "programación", Irlanda en la "atracción de empresas multinacionales", Canadá y Australia han desarrollado su marca país en la forestación y recursos mineros y Malasia en "multimedia".

2.1.- Comercio internacional:

2.1.1.- Exportaciones:

Pero haciendo esta salvedad, las exportaciones de tecnología de la información y de software vienen creciendo sostenidamente desde comienzo de los 90 concentrándose principalmente en países como Estados Unidos, Japón, Alemania, Reino Unido y Francia, Bélgica y Suiza.

Estados Unidos domina el segmento de software empaquetado siendo las principales 50 empresas de tecnología de la información mayormente estadounidenses como IBM, Hewlet Packard, Compaq, Motorola e Intel.

También es de destacar dentro del grupo de países exportadores los denominados las "3I" compuesto por India, Irlanda, e Israel los cuales conforman tres casos paradigmáticos de especialización en esta industria altamente orientado a la exportación.

El desarrollo de la industria en Irlanda tuvo entre sus factores determinantes el hecho de haberse convertido en puerta de ingreso de empresas multinacionales estadounidenses a la Unión Europea.

Un tercer grupo se compone de países en etapa de desarrollo como Rusia, Singapur, China, Brasil, Argentina y Uruguay.

La industria del software y Servicios Informáticos representa el 30% del mercado de tecnologías de la información.

En el siguiente cuadro podemos resumir para el año 2005 el volumen mundial en u\$s miles de millones⁴:

Actividad	U\$s miles mill.
Servicios	269
Hardware	424
Gastos internos	1536
Software	633

En el mercado de servicios informáticos la participación por país es: EEUU 47%, Japón 12%, Alemania 6%, Gran Bretaña 6%, Francia 6%, Canadá 3%, Italia 3%, y el resto del mundo 17% dentro del cual se encuentra Argentina con un 0,3%.

El mercado del software por país se compone: Estados Unidos 49%, Japón 7%, Alemania 8%, Gran Bretaña 7%, Francia 5%, Canadá 3%, Italia 2% y el resto del mundo 19% donde Argentina participa con un 0,2%.

No obstante que la mayor participación en este mercado la tienen países desarrollados, los denominados países de "las 3I", Irlanda, India e Israel han logrado insertarse como operadores relevantes con una neta preponderancia hacia el mercado externo.

Podemos clasificar al mercado exportador de la siguiente manera:

- **Principales países exportadores:** son mayormente países de la OECD, entre ellos EEUU, Canadá, Reino Unido, Alemania, Francia, Bélgica, Países Bajos, Suecia, Finlandia, Japón, Suiza, Australia y España. También en este segmento se incluyen los países denominados de "las 3I", Irlanda, Israel, India.
- **Países exportadores en transición:** Rusia y China
- **Países exportadores emergentes:** Brasil, Costa Rica, México, Filipinas, Malasia, Sri Lanka, Pakistán, Rumania, Bulgaria, Ucrania, Polonia, República Checa, Hungría, Argentina y Chile.
- **Países exportadores en etapa inicial:** Cuba, El Salvador, Jordania, Egipto, Bangladesh, Vietnam, Indonesia e Irán.

El éxito de los países "3I" se basa en un esquema orientado principalmente a la exportación aunque con distinto target de productos y servicios desarrollados, así India se inició con servicios on site y luego ha ido moviéndose hacia desarrollos de mayor

⁴ Fuente: 5º Foro Federal de la Industria Región Pampeana – Unión Industrial Argentina

complejidad, Irlanda se orientó más al software empaquetado de producción, traducción y adaptación, e Israel, se enfocó más en software empaquetado sofisticado en las áreas de seguridad y tecnología anti-virus.

Otros países han también logrado un desarrollo destacable pero con una orientación mayor hacia el mercado interno dado el tamaño de sus economías, esos son los casos de China, Brasil y Corea. En estos países los factores impulsores de la industria se encuentran dados por: a) fuerte demanda interna impulsada por la actividad bancaria y las telecomunicaciones, b) importante promoción por parte del Estado, c) marcada presencia de empresas multinacionales y d) la idiosincrasia del mercado interno dificulta las posibilidades de salir al exterior.

Los componentes clave para el éxito en el sector se encuentran en las estrategias y capacidades del sector privado y en las políticas implementadas por el Estado. En las primeras debe haber identificación de segmentos de mercado con potencial, competitividad en costos e innovación, buen marketing, acceso a capital, disponibilidad de habilidades en programación, análisis, gestión, redes de trabajo con firmas de software, clientes proveedores, etc.. En lo que hace al Estado, se debe implementar políticas de financiamiento, inversión en educación y entrenamiento, apoyo económico a la investigación, infraestructura en telecomunicaciones, aliento a la inversión, participación del propio sector público como comprador.

Hoy el mundo plantea un desafío en cuanto a la especialización en el que resulta definitorio posicionar la marca país.

2.1.2.- Importaciones:

Los más importantes importadores de tecnología de la información del mundo son Estados Unidos, Japón, Alemania, Reino Unido y Canadá. Estados Unidos concentra el 40% del mercado mundial de tecnología de la información mostrando la tasa más alta de crecimiento de este tipo de importaciones y los países de la OECD (Reino Unido, Alemania, Francia, Canadá, Estados Unidos, Italia, Suiza, Australia, Japón, Países Bajos) en su conjunto concentran el 95% del mercado mundial.

Entre los países europeos se destaca Alemania, con importaciones del orden de u\$s 10 mil millones en tecnología de la información, alrededor del 80% del software consumido en Alemania es importado siendo su mayor proveedor Estados Unidos. Tendencias similares se observan en países como Japón, Corea y China. Entre los países latinoamericanos se observa una muy baja relación inversión en tecnología de información y PBI lo que representa una oportunidad para Argentina.

2.2.- Casos exitosos de países exportadores: India, Irlanda, Israel, resto de los principales países del sector:

2.2.1.- El caso Indio:

La India ha evolucionado hacia un modelo exportador de software partiendo de actividades de menor valor agregado en la industria (outsourcing) tales como codificación, pruebas, documentación, etc., arribando a un modelo que incorporó valor agregado y volumen económico.

El eje principal del desarrollo de India fue el alto capital humano, que contaba con la ventaja del idioma y con una red de educación superior de profesionales en ingeniería, matemáticas y tecnología, con más de 1500 establecimientos siendo esto la base del desarrollo y expansión, estimándose que por año se incorporan a la industria más de 50.000 profesionales calificados.

El gobierno fue un actor fundamental, acompañando con la legislación y con el fomento de la inversión extranjera, del desarrollo de capital humano, de la investigación, con inversiones en telecomunicaciones, entre otras medidas. Asimismo, el agrupamiento en "Clusters" ha favorecido el surgimiento de un amplio mercado laboral.

Actualmente la industria del software en India es un elemento clave y estratégico del desarrollo social y económico del país, emplea alrededor de 400.000 personas y cuenta con alrededor de 6000 empresas gran parte de las cuales con certificación ISO 9000.

Según el NASSCOM, organismo que agrupa a 850 empresas que representan el 95% de la facturación, la alta performance en el crecimiento de la industria del software en India fue debido al aporte de las siguientes áreas:

- Exportaciones de software y servicios informáticos, principalmente outsourcing en los inicios.
- Servicios habilitados por los servicios informáticos.
- El mercado interno de IT.
- Infraestructura telefónica
- Capital de riesgo

El mercado local representa un 25% de la facturación pertenciendo el 75% restante a las exportaciones y siendo sus principales destinos Estados Unidos y Canadá.

India posee una importante política de incentivos fiscales⁵ para la industria, entre los cuales se destacan en lo que hace al software: a) vacaciones fiscales por 5 años, b) deducción del 100% de las ganancias provenientes de exportaciones, c) deducción del 30% de las ganancias de nuevas industrias, d) para ciertos casos deducción de dividendos inter compañías.

2.2.2.- El caso Irlandés:

La industria del software de Irlanda es una de las mayores exportadoras del mundo, empleando a más de 30 mil personas en un sector compuesto por alrededor de 800 empresas.

El 50% de dichas empresas son multinacionales con sede en Irlanda, facilitado por la ubicación geográfica estratégica del país, por el idioma, por la fuerza laborar con buen desarrollo técnico y costos inferiores a otros países de Europa.

Alrededor del 70% de las exportaciones Irlandesas se destinan a la Unión Europea, la industria se encuentra dispersa en actividades de carácter vertical y horizontal.

⁵ Página web del Gobierno de la República de la India: www.india.gov.in

destacándose el alto grado de certificación alcanzado por la industria en los estándares de calidad ISO 9000 y CMM.

El importante desarrollo logrado en la “tecnología de la información, ha posibilitado que Irlanda tenga una tasa de desempleo del 4% creando unos 400.000 puestos nuevos cada año, contando con uno de los presupuestos mas elevados del mundo per capita en educación.

El desarrollo de la industria del software en Irlanda está asociado a la prestación de servicios de consultoría en soluciones para negocios, a diferencia de la industria del software en India en sus comienzos, la industria del software en Irlanda, provee el ciclo completo de desarrollo de un producto de software, desde su concepción hasta su desarrollo final, como así también los servicios necesario de soporte e implementación.

También en el desarrollo de la industria del software en Irlanda se destacan el fuerte incentivo a la inversión y el otorgamiento de condiciones impositivas favorables otorgadas por el gobierno para el desarrollo de esta industria.

Con relación al apoyo gubernamental y a los incentivos fiscales otorgados por Irlanda⁶ se destaca el hecho de haber generado un ambiente económico propicio para la inversión industrial, con la aplicación de una de las tasas del impuesto a las ganancias sobre sociedades más bajas de Europa: 12.5% aplicable sobre la renta mundial de la sociedad, permitiendo 20% de crédito de impuestos por gastos incrementales en investigación y desarrollo, permitiendo amortizar asimismo el gasto en hasta 8 años, un régimen favorable de compañías holdings y acuerdos para evitar la doble imposición con 45 países.

La protección de la propiedad intelectual en Irlanda es otro de los puntos más importantes de este país, ofreciendo a las compañías oportunidades para implementar licencias de propiedad intelectual brindando protección a las mismas y posibilitándose constituir en el país su centro internacional de licenciamiento hacia otros países; las licencias otorgadas por compañías irlandesas al exterior, también se encuentran gravadas a la tasa del 12.5% del impuesto a las ganancias sobre sociedades.

Otra de las ventajas importantes con las que cuenta Irlanda es el hecho de poseer la fuerza laboral más joven de Europa con alto grado de capacitación y una importante infraestructura en telecomunicaciones.

2.2.3.- El caso de Israel:

Israel presenta similitudes con los casos de India e Irlanda⁷, entre ellas podemos mencionar, la existencia de un sector industrial débil con pobre estructura física, abundante capital humano con relación a las necesidades, es un país exportador de capital humano, lo cual juega un rol importante conectando a la industria del país con los principales mercados.

Las exportaciones de software lideraron el crecimiento inicialmente relacionadas con el desarrollo científico y la industria domésticos. Las firmas israelíes han tenido como

⁶ Página web del gobierno de Irlanda: www.idaireland.com

⁷ “Engines of growth? The software industry in emerging regions” – Ashish Arora, Heinz School, Carnegie Mellon University.

particularidad en su desarrollo, la de originarse con el desarrollo de la alta tecnología industrial doméstica, promoviendo asimismo la investigación y desarrollo basada en el desarrollo de productos.

Se destacan el aliento oficial hacia la investigación y desarrollo, y coincidiendo con India e Irlanda, se han desarrollado grandes inversiones en tercerización de la educación técnica. la economía de Israel presenta un alto grado de apertura y vinculación con su principal mercado de destino: EEUU, contando con la ventaja del idioma y la influencia de compañías multinacionales.

Los desafíos que presenta la industria del software en Israel se encuentran asociados principalmente con el aumento de los costos salariales, la pérdida de firmas y personas que se trasladan a EEUU, el sistema político imperante que constituye una permanente amenaza, y la competencia de otras regiones emergentes.

2.2.4.- *Caso de algunos de los restantes principales países del sector:*

2.2.4.1.- *China:*

No obstante ser la industria del Hardware de China⁸ lo más conocido a nivel mundial, igualmente la industria del software representa una parte importante de la estrategia para un nuevo desarrollo industrial del país. La industria del software en China, presenta asimismo grandes posibilidades de interacción con la India y grandes oportunidades de desarrollo para otros países.

Los comienzos de la industria del software en China están asociados al surgimiento de un enorme mercado interno compuesto de pequeños usuarios y productores domésticos, lo cual dio lugar al surgimiento de un gran número de productores. La industria del hardware, especialmente la producción de PC, como demandante de software embebido ha contribuido fuertemente al desarrollo de productores de software locales.

La piratería y la alta movilidad de empleados pueden ser dos factores que han contribuido al desarrollo mayormente de compañías locales pequeñas pero el irregular desarrollo y el tamaño de su mercado interno representan una gran oportunidad, incluso para productores extranjeros que quisieran establecerse en China.

El gobierno de China ha jugado un papel fundamental en el desarrollo de la industria, patrocinando la investigación y el desarrollo, autorizando el surgimiento privado de compañías productoras de PC. Uno de los aportes más importantes en este sentido fue el apoyo brindado para la investigación y desarrollo en varios de los institutos pertenecientes a la Academia China de ciencias (CAS) lo cual permitió a la vez de promover el desarrollo de la tecnología mantener en el país a científicos y técnicos hasta que aparecieran las oportunidades del mercado.

Esto fue alentando la aparición de compañías locales en una combinación de esfuerzo privado y apoyo del gobierno a la investigación. También, quizá por la carencia de

⁸ "China's Software Industry and its Implications for India" – International Conference on IT/Software Industries in Indian and Asian Development – Chennai, India – 11/12 November 2002; Ted Schang, Singapore Management University and Asian Development Bank Institute 4/11/2002.

profesionales graduados, incentivó el surgimiento de universidades nacionales especializadas.

Otro apoyo importante del gobierno a la industria, principalmente de los gobiernos regionales y municipales, ha sido la autorización y aliento para actuar como proveedores de software del estado. Pero en general, además de estas medidas, la tendencia del gobierno de China ha estado más orientada a fomentar el desarrollo de infraestructura, constituyendo parques de tecnología del software en diversas provincias, estableciendo programas de incentivos para ellos.

Si bien el inicio de la industria en China estuvo asociado al desarrollo de la industria del Hardware y a la difusión del uso de las PCs, a través de los años fueron incorporándose compañías dedicadas a la alta tecnología, reconocimiento de caracteres, integración de sistemas, configuración e instalación de hardware acorde con las necesidades del cliente.

En comparación con la industria del software de India, si bien ésta tuvo algunas raíces en la industria de la defensa es importante considerar que no tuvo el soporte gubernamental que tuvo en China a partir de institutos y universidades. La industria del software de India se encuentra orientada mayormente a la provisión de servicios al exterior, en tanto que en China se encuentra más orientada hacia el mercado interno, no obstante observarse un crecimiento importante de las exportaciones.

Otro dato de comparación importante con la industria India, es que en China las multinacionales no han jugado un rol tan determinante como en ese país, en términos de entrenamiento de personal y de demanda, más bien el impacto aparece en términos de competencia.

2.2.4.2.- Alemania:

El gobierno alemán ha lanzado recientemente una nueva estrategia referida al desarrollo de la alta tecnología con el objetivo de ayudar al mantenimiento del crecimiento económico⁹.

Conciente de que nos es precisamente Alemania un país de baja tasa de imposición y que por este lado le resultaría difícil competir con países de baja imposición que han promovido activamente el desarrollo de la tecnología y de la tecnología de la información, el gobierno ha puesto énfasis en el desarrollo de nuevas ideas que promuevan el crecimiento.

Si bien Alemania no ha estado siempre entre los líderes del desarrollo de chips, memorias y software, sí tiene las condiciones para ser uno de los principales implementadores de estas tecnologías en casi todas las áreas de la economía.

Con ese objetivo el gobierno ha destinado un presupuesto de 19 billones de Euros hasta 2009 para dedicarla a la investigación y desarrollo en diversas áreas consideradas sensibles para la economía entre las cuales se encuentra la tecnología de la información y comunicaciones, invitando al sector privado a hacer lo propio con el objetivo de alcanzar el 3% sobre el PBI dedicado a investigación y desarrollo para el año 2010.

⁹ Página web del Gobierno de Alemania: www.bundesregierung.de

En ese marco también el gobierno planea reformar el régimen de imposición sobre las empresas, sistemáticamente reducir los trámites burocráticos, otorgar facilidades financieras para la investigación, promover la educación y el desarrollo de las universidades para ofrecer mejor calificación y training.

Uno de los problemas que posee la economía del país actualmente es la baja propensión a desarrollar emprendimientos personales por parte de las personas, para lo cual ha implementado un programa de simplificación impositiva y exención de tasas de estadística de aduana para empresas cuyas ganancias no superen los 500.000 Euros en lugar de los 350.000 anteriores.

Otra medida importante que el gobierno se propone implementar es la "clusterización", alentando la agrupación de la actividad industrial y científica en una misma área geográfica, denominada "Cluster", de modo tal que se dinamice la interacción entre ambas y entre distintas ramas de actividad, favoreciéndolo asimismo con la participación del propio Estado como cliente demandante para su planes de desarrollo marítimo y aéreo.

2.2.4.3.- *Japón:*

Uno de los aspectos a destacar en el desarrollo de este país es la preocupación por otorgar aliento a la investigación y desarrollo¹⁰. Desde 1996 se vienen desarrollando planes de incentivo tendiendo a incrementar los montos destinados a tal fin, como proporción del PBI, incluyendo en dichos planes, reformas estructurales que permitan relacionar las Universidades Nacionales con las corporaciones y el Estado.

El monto acumulado de erogaciones por parte del Estado en Investigación y Desarrollo llegó al año 2004 a 17 trillones de yenes con el objetivo de llegar a los 24 trillones. El programa nacional encarado para promover la investigación incluyó importantes reformas entre las cuales se cuentan: a) la creación de agencias evaluadoras de los diversos programas puestos en práctica; b) transformación de las universidades nacionales tendiendo a convertirlas en corporaciones independientes con recursos humanos más flexibles; c) promoción de la relación industria-universidad-gobierno y refuerzo de los centros de propiedad intelectual en las universidades; d) promoción de la ciencia y la tecnología en determinadas regiones a través de las universidades y organismos oficiales alentando la conformación de "Clusters Intellectuales"; e) promoción a través del Ministerio de Economía Comercio e Industria de la Nación, de la conformación de "Clusters Industriales" para promover nuevos negocios conectando personas del Estado, la industria y las universidades.

Esta política de promoción de la investigación y desarrollo alcanza a diversas áreas de la economía entre las cuales se encuentra la industria de la "información y telecomunicaciones" con el 8,4% del presupuesto total destinado; también se han lanzado proyectos de promoción del desarrollo de investigadores mediante el estudio de ciencias y tecnología en las universidades y el intercambio con investigadores extranjeros; otorgamiento de soporte financiero para el desarrollo de software; desregulación del mercado laboral con el objetivo de alcanzar mayor competitividad.

2.2.4.4.- *Australia:*

¹⁰ OECD Science, Technology and Industry Outlook 2004. Country Response to Policy Questionnaire

A través de la implementación de diversos programas, el gobierno de Australia¹¹ otorga actualmente incentivos para la investigación y desarrollo científico y tecnológico a través de subsidios destinados a promover diversas áreas de las ciencias, entre las cuales se encuentra la tecnología de la información, incluyendo también liberaciones impositivas específicas.

Uno de esos programas es el CSIRO, destinado a promover por los próximos 7 años la investigación en conjunto con miembros de la "Organización para la Investigación Científica e Industrial del Commonwealth", a este fin se han destinado para el mencionado período \$ 305.- millones (todas las cifras mencionadas en este apartado refieren a moneda de Australia).

También se han destinado: \$ 126,3 millones para el Centro de Excelencia en Información y Tecnología de la Comunicaciones (ICT) para los próximos 5 años; \$ 55.- millones por los próximos 5 años para interconectar las investigaciones que se hacen en Australia con aquellas que se hacen en el resto del mundo; \$542.- millones hasta 2011 para mejorar la infraestructura disponible para la investigación; \$ 1.189 al programa de competitividad administrado por el Concejo Australiano para la investigación, destinado a dar apoyo a los más talentosos investigadores del país, con el objetivo de interconectar a los distintos sectores y encontrar nuevas ideas que promuevan el desarrollo,

Otros importantes subsidios son: \$ 2.8 millones para los próximos dos años destinados a establecer sistemas que permitan medir la eficiencia de las investigaciones realizadas en universidades y agencias del estado, y los beneficios que las mismas reportan a la comunidad y \$ 554.5 millones hasta el año 2011 destinados a dar soporte económico a las universidades que hubieran desarrollado programas de investigación.

No obstante todos los subsidios mencionados también el Gobierno de Australia ha implementado beneficios impositivos para alentar la investigación, incluyendo un premio adicional para empresas que incrementen los gastos laborales destinados a la investigación, consistente en un crédito compensable del 175% del monto gastado, adicionalmente al 125% otorgado previamente.

2.2.4.5.- Canadá:

La industria del software en Canadá¹² se encuentra basada principalmente en una amplia estructura a lo largo de todo el país, dedicada a la investigación y desarrollo, dicha estructura incluye al Consejo de Investigación Nacional de Canadá. Las principales cifras referidas a esta industria son: a) \$ 1.2 billones de inversión anual en investigación y desarrollo de software (expresados en moneda canadiense); b) \$ 29 billones en ganancias anuales provenientes de servicios de computación; c) 161.000 trabajadores en la industria del software y servicios de computación; d) 46.600 firmas dedicadas a la industria del software y servicios de computación.

A todo esto se agrega que Canadá ha desarrollado una amplia infraestructura de comunicaciones y tecnología de la información que ha dado origen en los últimos años al

¹¹ Página web del Gobierno de Australia: backingaus.innovation.gov.au

¹² Página web del Gobierno de Canadá: www.investincanada.gc.ca

surgimiento de firmas líderes mundiales como Nortel, Research In Motion y Sierra Gíreles.

Ampliando el espectro, si vamos a las principales cifras de la industria de la información y las comunicaciones (TIC), soporte y complementaria de la industria del software encontramos: a) 32.000 empresas de TIC; b) 545.000 empleados principalmente graduados universitarios; c) \$ 5.000 millones de inversión en investigación y desarrollo en 2004; d) 70% de los productos TIC fabricados en Canadá se destinan a la exportación; e) acceso único al mercado norteamericano.

En cuanto a las ventajas fiscales, en primer lugar debemos mencionar que desde el año 2000, Canadá viene reduciendo la tasa del impuesto a la renta (combinada federal-provincial/federal-estatal) aplicable sobre las empresas, para establecer una línea comparativa, en ese año la tasa de imposición en el país era del 46,6% en tanto que en EEUU era del 40%. Al 2004, la tasa en Canadá era del 37% y en EEUU continuaba al 40%. Para el 2008 se proyecta reducir aún más la tasa llevándola al 36,6%. Además de esto se ha eliminado el impuesto sobre los capitales lo cual representa para 2008 un aumento de la ventaja fiscal en 3,4%.

En cuanto a gastos de investigación y desarrollo, Canadá ofrece: un sistema de créditos fiscales y deducciones fiscales aceleradas, incluidos entre los costos admisibles: salarios, gastos generales, bienes de equipo y materiales.

Entre los países desarrollados, Canadá presenta los costos más bajos de la mano de obra y en cuanto a prestaciones sociales el costo representa el 29% de los salarios y sueldos frente al 32% de EEUU:

2.2.5.- *La industria del software en Latinoamérica:*

El desarrollo de la industria del software ha cobrado gran importancia en los últimos años en los países de Latinoamérica, donde han comenzado a ser considerados como sector estratégico para el desarrollo económico, la generación de puestos de trabajo de mano de obra calificada y el incentivo a las exportaciones.

Como consecuencia de ello se han generado en casi todos los países medidas de incentivo a la industria con una participación activa y coordinada de gobiernos y sector privado, enfatizando el desarrollo de recursos humanos, infraestructura, educación, certificaciones de calidad, financiación beneficios tributarios e investigación.

Según estudios recientes¹¹ la industria del software en Latinoamérica tiene una participación del 2,9% en el gasto total en tecnología de la información en el mundo, en ese marco. Brasil es el país líder, con casi 1900 millones de dólares y una participación en el mercado latinoamericano del 50%, lo siguen México con casi 600 millones de dólares y una participación del 17%, y luego Argentina con 410 millones de dólares y una participación del 11%. En tanto que Venezuela y Colombia se destacan como mercados de software representando un 50% del mercado Argentino y un 60% más que el Chileno.

¹¹ "Documentos de ProArgentina" – Software / América Latina – Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional, Secretaría de Industria, Comercio y PyMes, Ministerio de Economía y Producción.

Dentro del monto total de inversión el mayor porcentaje se destina a Hardware 42% del total de la inversión en tecnología de la información para Latinoamérica, en tanto que dicho nivel es del 25% en Estados Unidos y 27% para el promedio mundial.

Los datos indican una cierta subinversión respecto de la media mundial en Latinoamérica siendo el factor crítico el costo de los salarios.

2.2.5.1.- *Brasil*

Brasil ofrece una gran oportunidad para la industria Argentina por la cercanía, la relación comercial preexistente, los convenios preexistentes y por ser el mercado más grande de Latinoamérica. Actualmente Argentina posee una participación marginal en este mercado, siendo los principales proveedores: EEU, Alemania, Reino Unido, Israel y Francia.

El mercado Brasileño presenta oportunidades en prácticamente todos los segmentos que lo componen, gran participación de actores internacionales como SAP, Peoplesoft, Oracle, IBM, Computer Associates, gran crecimiento en el desarrollo de tecnología con Internet, tecnología inalámbrica, comercio electrónico y el uso de software libre por parte del gobierno Brasileño. El sector financiero extendió el uso del comercio electrónico e Internet en los trámites habituales de sus clientes.

La principal barrera que encuentra actualmente el comercio electrónico es la seguridad siendo esta una oportunidad para empresas con capacidad de brindar servicios al respecto.

El mercado interno presenta un gran desarrollo con marcado apoyo gubernamental a través de subsidios, barreras arancelarias y protecciones particulares para esta industria.

Actualmente la industria del software en Brasil cuenta con unas diez mil empresas que facturan alrededor de 18 millones de dólares anuales.

En 1993 se introdujo el programa SOTTEX, a través de una sociedad para la promoción y excelencia del software con el objetivo de captar el 1% del mercado mundial de software y servicios informáticos. En 1997 se lanzó el programa ProSoft, por el cual se otorgó crédito por 35 millones de dólares para el sector de tecnologías de la información.

Este programa fue reestructurado a finales de los 90 adoptando lineamientos centralizados por manteniendo sus operaciones en forma descentralizada. Actualmente se ha constituido una red que interconecta 22 polos (ciudades) en 12 estados con un 37% de las empresas brasileñas de TI asociadas al programa. Se implementaron 18 incubadoras con departamentos de informática en las principales universidades brasileñas y se capacitó a más de 200 empresas, se implantó un programa para incentivar emprendedores en informática generándose 195 nuevas empresas, se crearon líneas de financiamiento por 54 millones de reales a través de los programas PROSOFT, FINEP y BNDES, y se conformaron consorcios de exportaciones, y participación en misiones y ferias internacionales.

En cuanto a la protección de la propiedad intelectual, la Ley 9.279 establece en su artículo 10 que no se considera invención, por ende patentable, a los programas de computación. La Ley 9.610, en su artículo 7 regula la protección de los derechos de autor sobre

programas de computación, estableciendo que los mismos se rigen por una ley especial que es la Ley 9.609 y por las de aquella en tanto no resulten contradictorias.

2.2.5.2.- México:

Este país presenta un mercado del software de aproximadamente 700 millones de dólares con un crecimiento anual estimado del 3%. la inversión en tecnología de la información representa el 1,5% de la inversión total en el país, muy por debajo del promedio en los países desarrollados que ronda el 7,5%, siendo el Estado un sector de demanda creciente en el marco del Programa e-México.

La tecnología de la información en México está en un estado muy reciente de desarrollo pero con gran potencial de crecimiento con un mercado interno con gran desarrollo, ubicado geográficamente en forma estratégica e integrada al NAFTA.

Las principales limitaciones de la industria de software son:

- a) pocas empresas en condiciones de competir internacionalmente.
- b) pocas empresas con certificaciones de calidad.
- c) Escasos recursos humanos.
- d) Nula regulación legal para inversiones de riesgo.
- e) Reducidas políticas gubernamentales de incentivo.
- f) Carencia en el desarrollo de infraestructura con altos costos a niveles internacionales.
- g) Carencia de marco legal adecuado y leyes de propiedad intelectual adecuadas.
- h) El consumo de TI en el sector público no es impulsor de calidad y fortalecimiento del sector.

El sector se compone de aproximadamente 250 empresas de las cuales el 30% son microempresas con menos de 15 empleados. En la actualidad México no es exportador de software, por lo cual con el objetivo de revertir esta situación el gobierno de este país puso en marcha el programa PROSOFT apuntando a desarrollar la industria exportadora sobre la base de su posición regional su participación en el NAFTA y su modelo exportador industrial.

En cuanto a la protección de la propiedad intelectual, la Ley de la Propiedad Industrial establece en su artículo 19 que los programas de computación no se consideran invención y por ende patentables a los programas de computación. Los mismos son tutelados como derechos de autor por la Ley Federal de Derecho de Autor.

2.2.5.3.- Uruguay:

La industria del software de este país se encuentra marcadamente orientada hacia el mercado externo, habiendo tenido el software un desarrollo importante durante los últimos años a partir de un importante impulso por parte del estado a través de fomento y beneficios para la industria.

Conforme a la Ley 17.164, art. 13 no se consideran invención patentable a los programas de computación, los cuales se encuentran amparados por el régimen de protección de los derechos de autor de la Ley 17.616.

2.2.5.4.- *Costa Rica:*

Las áreas de mayor desarrollo para el software son los bancos, recursos humanos, salud, educación comunicaciones, turismo e Internet, siendo un caso que le dio notoriedad mundial la instalación en el año 2000 de una planta de ensamble de semiconductores de INTEL, la cual implementó un centro de desarrollo de software.

La ley 6.867 establece que no se considera invención patentable a los programas de computación los cuales se encuentran protegido bajo el régimen de la protección sobre derechos de autor de la Ley 6.683.

2.2.5.5.- *Chile:*

En la relación inversión en TI respecto a inversión total, Chile invierte un 1.9% porcentaje muy bajo respecto a países desarrollados, las áreas de demanda se encuentran en el Comercio Electrónico B2C (Business to Consumer), seguridad informática, aplicaciones de software para la industria minera, forestal, agroindustria, agricultura, pesca y medio ambiente.

La Ley 19.039 de patentes no excluye expresamente al software como objeto registrable bajo su régimen, no obstante lo cual se encuentra expresamente protegido bajo el régimen de protección sobre los derechos de autor de la Ley 17.336.

2.2.5.6.- *Colombia:*

El sector de la tecnología de la información en este país posee un alta tasa de crecimiento, cercana al 8% anual, con una producción interna de buena calidad en condiciones de abastecer el mercado local, siendo las áreas que más consumen el sector bancario, salud, telecomunicaciones, energía y agronegocios, pero no existe aun una participación importante de las exportaciones.

La propiedad intelectual del software se encuentra protegida bajo el régimen de los derechos de autor previsto en el Decreto 1360/89.

2.2.5.7.- *Venezuela:*

Las áreas de demanda en Venezuela se encuentran en el comercio electrónico en e-banking, en productos horizontales como ERP, CRM, Business Intelligence, donde la mayor parte se encuentra en el sector del petróleo y del gas, seguido de bancos, seguros, telecomunicaciones celulares, servicios e industria. Las exportaciones son mínimas.

En materia de patentes rigen las disposiciones de la Comunidad Andina que excluyen al software, el cual se encuentra protegido bajo el régimen de los derechos de autor de la Gaceta Oficial N° 4638.

2.3.- *Conclusiones: aspectos salientes de la industria del software en el mundo:*

La tecnología de la información, como actividad que incluye el desarrollo de software la producción de hardware y servicios complementarios, es una de las que posee mayor

crecimiento en el mundo, ocupando específicamente la industria del software el segundo lugar en importancia dentro de este segmento con ingresos, como mencionamos antes de 196.237 millones de dólares anuales.

La industria del software es una actividad que, incorporada en casi todas las áreas de la economía, se encuentra en constante expansión a nivel mundial, siendo los principales países productores, los países desarrollados y casos especiales como: Irlanda, India e Israel.

Un tercer grupo, lo componen un número más extenso de países que se encuentran implementando políticas de incentivo a la producción de software, en este tercer grupo podríamos ubicar también a Argentina con sus particularidades que comentaremos más adelante. Por el momento diremos que aquí se incluyen los países de Latinoamérica con los casos particulares de Brasil y México cuyo tamaño de sus respectivas economías presenta un panorama altamente prometedor.

Las posibilidades de éxito en el desarrollo de la industria del software requieren de estrategias y capacidades del sector privado, pero principalmente de políticas decididamente alentadoras de la investigación y desarrollos aplicados a la industria en general, por parte del Estado.

Es decir, al sector privado le compete identificar segmentos de mercado con potencial, lograr competitividad en costos e innovación, buen marketing, acceso a capital, disponibilidad de habilidades en programación, análisis, gestión, redes de trabajo con firmas de software, clientes proveedores, etc.. El desarrollo de una marca país aparece como algo muy importante al momento de saltar al mercado externo, y esta marca puede no necesariamente estar asociada al desarrollo de software propiamente dicho, sino también a la prestación de servicios informáticos, call centers, outsourcing, como en el caso de India en sus comienzos.

La realidad de la economía puede presentar situaciones muy diversas en unos casos y otros, en algunos podrá existir un mercado interno lo suficientemente grande como para generar una demanda que de por sí proporcione la base del surgimiento de una industria del software doméstica, tales los casos de México, Brasil Rusia o China, en otros puede que este mercado interno sea reducido y las posibilidades de desarrollo se encuentren en el mercado externo.

Pero en uno y otro caso, entre los ejemplos que hemos estudiado, el Estado ha jugado un rol preponderante en la promoción y aliento al desarrollo de la industria de la tecnología de la información y del software en particular. Hemos visto que en casi todos los casos el Estado participa otorgando incentivos directos a la actividad, principalmente, como subsidios destinados a sostener la investigación y desarrollo, retención de talentos, formación de "clusters" industriales e intelectuales, como forma de favorecer la sinergia entre distintas actividades y la industria.

También hemos visto que se otorgan ventajas impositivas representadas principalmente por deducciones especiales o créditos de impuesto por los gastos en investigación y desarrollo, y en algunos casos también liberación impositiva. Si bien la reducción en los niveles de imposición en el impuesto a las ganancias sobre las empresas se presenta

también como un incentivo adicional, tales los casos de Irlanda y Canadá, no parece ser un factor determinante para la promoción de la industria del software.

De hecho Alemania es uno de los principales productores, reconoce su elevado nivel de imposición respecto al resto de los países, pero igualmente incentiva la actividad subsidiando principalmente la investigación como forma de promover el desarrollo de la economía generando nuevos negocios y mejorando la productividad.

Otro factor importante que presentan los países productores de software, es la necesidad de contar con un régimen claro, seguro, y ágil de registro y protección de la propiedad intelectual.

3.- EFECTOS DE LOS INCENTIVOS FISCALES:

El análisis de los incentivos fiscales y sus efectos requiere a nuestro juicio, una evaluación comprensiva de los fundamentos constitucionales, los principios de la imposición, la definición técnica del tipo de beneficios utilizables según la actividad que se desea promover y el ámbito espacial en el que el mismo se hará efectivo, sus características y la historia de nuestro país en materia de incentivos. En mérito a una mejor síntesis de exposición, que permita concentrarnos sobre el régimen de beneficios para la industria del software, ampliamos todos estos aspectos en el capítulo 6, ANEXO SOBRE GASTO TRIBUTARIO E INCENTIVOS FISCALES del presente trabajo, y en los párrafos siguientes desarrollamos los principales efectos sobre la economía según el tipo de incentivos.

Para definir que conforma una política de fomento¹⁴, debe partirse del análisis económico tendiente a esclarecer las causas de la promoción hacia determinada actividad o zona. Por ello, la comparación relevante no puede hacerse con una situación ideal en la que no existe necesidad de recaudar impuestos para financiar el gasto público, o no hay restricciones macroeconómicas que impacten sobre el nivel de las tasas de interés u otras variables económicas.

Lo que importa es cómo queda posicionado un sector o una región en comparación con las demás, porque en la medida en que existan tratamientos diferenciales que no encuentren un justificativo en la presencia de externalidades, se asistirá a un desplazamiento de factores productivos desde las zonas o actividades que deben pagar los precios de mercado y los impuestos generales, hacia las que tienen alguna ventaja.

Los incentivos fiscales han tenido un uso muy difundido tanto en países desarrollados como en países en desarrollo¹⁵, utilizándose en estos últimos, tanto incentivos específicos para determinada actividad o área, como así también incentivos de alcance general. No obstante, este uso difundido contrasta con serias consecuencias que los mismos acarrearán.

En primer lugar porque erosionan la base de imposición cuando se otorgan a inversiones que igualmente podrían haber ocurrido sin su existencia o cuando se otorgan a actividades

¹⁴ Política activa en la Argentina - FIEL.

¹⁵ "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries" - Howell H. Zee, Janet G. Stotsky and Eduardo Ley - The International Monetary Fund, Washington, DC, USA.

que en condiciones normales no serían deseables; segundo, porque distorsionan la localización normal de los recursos y tercero porque crean oportunidades de corrupción.

No obstante ello, los incentivos fiscales continúan utilizándose como forma de atraer inversiones extranjeras, reducir la tasa de desempleo, o desarrollar determinada actividad o área geográfica, principalmente en países en desarrollo, tratando de mitigar sus efectos negativos.

Pero más allá de las intenciones de los países al adoptarlos, es importante tener en cuenta que los factores que mueven a las decisiones de los inversores a la hora de localizarlas en determinada área de la economía y en determinado lugar son: a) tratamiento fiscal en general, que limitaciones existen, nivel de presión fiscal, ect.; b) situación macro y microeconómica aparte de la situación fiscal: estabilidad, sostenibilidad de las condiciones actuales, perspectiva inflacionaria; marco legal y político: sistema legal claro y ordenada y un sistema político transparente; y d) política social: por ejemplo consideración sobre los sectores más desprotegidos y atrasados.

Estos cuatro factores, sugieren que muchas veces un régimen de incentivos fiscales puede resultar innecesario o al menos no ser la primera medida a adoptar si se quiere promover una actividad o región. Generalmente el uso de los incentivos fiscales apunta a promover inversiones que generen externalidades positivas sobre la economía, como por ejemplo promoviendo el desarrollo de regiones alejadas, favoreciendo la desconcentración. Pero en general la premisa debería ser que el beneficio total esperado por la introducción de incentivo determinado en la economía, debe superar el costo efectivo de la misma.

El costo efectivo de los incentivos fiscales se compone básicamente de: a) las distorsiones generadas entre actividades beneficiadas y las no beneficiadas; b) pérdida de ingresos; c) recursos administrativos para controlarlo y d) costo social generado por la corrupción que muchas veces atraen.

Estos costos asociados con los incentivos fiscales se presentan en dos dimensiones: una de ellas, referida a que las inversiones podrían haber tenido lugar igualmente si la existencia del incentivo, con lo cual se convierten en un regalo del gobierno a los inversores o al tesoro de otros países en los casos de inversiones extranjeras cuando los ingresos exentos resultan gravadas en el país de origen y no existen tratados para evitar la doble imposición que incluyan la "tax sparing clause".

La otra dimensión en la que se presentan los costos de los incentivos fiscales ocurre cuando no son efectivas en la atracción de inversiones dejando la puerta abierta para inversores que intenten abusar del mismo generando pérdidas de recaudación, lo cual también muchas veces da lugar a presiones para mantener el régimen, cuando se ha permitido que muchas pudieran haberlo usufructuado.

La mejor manera de afrontar estos problemas es lograr la "transparencia" en el proceso de otorgamiento, entendida en tres dimensiones: a) todos los incentivos establecidos y sus requisitos de acceso deben provenir de una ley emanada del Congreso evitando en la mayor medida posible decretos y resoluciones; b) hacer una estimación precisa y explicita del costo en términos económicos, con un adecuada inclusión y exposición en el presupuesto, y c) hacer el proceso de otorgamiento del beneficio cuanto más automático

posible, estableciendo criterios claros de asignación y pautas para el control de los administradores del beneficio.

Un determinante de la viabilidad de un incentivo es el grado de efectividad del mismo para estimular la inversión. Esa efectividad la determinamos como la diferencia entre la tasa real de imposición antes del régimen de incentivos y la tasa real de imposición después del mismo.

Desde esta óptica podemos clasificar a los incentivos fiscales en:

- a) Incentivos directos, generalmente otorgados con relación al impuesto a las ganancias aplicable sobre las empresas, que pueden a su vez clasificarse en dos categorías:
 - a. Otorgados sobre la base de una tasa menor de imposición, pueden consistir en:
 - i. Las llamadas vacaciones fiscales o "tax holidays": de muy extendido uso entre los países en desarrollo, generalmente implican: a) exhibición de controles por parte de la administración, b) liberar a los inversionistas de determinadas reglas fiscales aplicables sobre la mayor ganancia obtenida, c) neutralidad con relación al impacto sobre el capital y el trabajo. Como desventaja, se presenta la posibilidad de trasladar el beneficio entre compañías vinculadas, el hecho de que en algunos casos la inversión podría haberse realizado igual sin el incentivo, muchas veces los costos de las inversiones pueden no estar presentados en manera transparente.
 - ii. Tasas preferenciales: presenta la ventaja de que los costos asociados al proyecto se evidencian de una manera más transparente por cuanto el beneficiario continúa siendo sujeto de controles.
 - b. Aquellos que proveen una tasa más atractiva de amortización de los costos de la inversión:
 - i. Deducciones especiales, adicionalmente a la amortización normal: principalmente destinados a inversiones en bienes de capital en determinadas actividades, generalmente se permite que un porcentaje de determinadas inversiones puedan deducirse como gastos independientemente de su tratamiento como inversión. Esta modalidad es más fácil de controlar pero puede distorsionar las decisiones sobre capital a favor de bienes con menor vida útil y en algunos casos puede dar lugar a abusos mediante venta y recompra.
 - ii. Crédito de impuesto en un porcentaje de la inversión: es fácil de implementar, pudiendo hacerse a través de bonos de crédito fiscal.
 - iii. Amortización acelerada: fácil de establecer y en definitiva no aumenta en gran medida el costo fiscal ya que solo otorga una ventaja financiera.
 - iv. Susidios sobre la inversión: es más transparente en cuanto a su otorgamiento y fácil de controlar, pero significa una erogación

genuina del presupuesto e implica beneficiar inversiones asimismo cuando pueden tornarse no viables.

- b) Incentivos indirectos: usualmente otorgados como exenciones totales o parciales sobre tarifas, impuestos internos sobre consumos específicos, impuesto a las ventas o al valor agregado. En general pueden dar lugar a abusos mediante desvío de operaciones no beneficiadas hacia aquellas beneficiadas, salvo que estén destinados a exportaciones no son aconsejables. Pueden estar orientados hacia:
 - a. Incentivo a las exportaciones: pueden consistir en reintegro de fondos o suspensión temporal de la imposición
 - b. Determinadas zonas orientadas a las exportaciones: en algunos casos estas zonas incluyen beneficios directos e indirectos. En general tampoco son aconsejables pues en muchos casos estas zonas podrían ser capaces de promover exportaciones por sí solas.

En términos estrictamente cuantitativos, las medidas de promoción tienen un costo fiscal que a veces aparece explicitado en el presupuesto, y otras deben estimarse a partir de información menos precisa. El costo de eficiencia económica trata de aproximar la pérdida en que se incurre por el hecho de inducir la expansión de determinadas actividades.

Subyace detrás de este análisis la idea de que siempre existe un costo de oportunidad para los fondos invertidos, que podían haber sido destinados a reducir los impuestos en forma general para todos los sectores, lo que hubiera permitido generar más actividad, empleo e inversiones que los que se obtienen en la actividad promovida, precisamente porque al utilizar un mecanismo artificial se sostiene a proyectos menos eficientes.

En la teoría de las finanzas públicas se acepta que un subsidio a un producto en particular tiene menos costo de eficiencia que un subsidio a uno de los factores productivos porque en este último caso, además de expandir artificialmente la actividad, se induce a los empresarios a adoptar una combinación de insumos sesgada a favor del uso del factor promovido, acumulando una segunda distorsión. También se acepta en la literatura que el costo de eficiencia aumenta cuanto mayor es la tasa del subsidio.

Un informe del Banco Mundial efectuado por Jacques Morisset¹⁶, expresa que en un primer análisis los incentivos fiscales para atraer inversiones extranjeras directas, se presentan con efectos ambiguos, porque la experiencia indica que durante décadas no han sido el elemento fundamental en las decisiones de inversión y así se ha remarcado en diversos informes y estudios en la materia donde se resalta la importancia de otros factores como la infraestructura de un país, la estabilidad política, el mercado laboral, etc. Pero sin embargo, considera el autor, hay realidades recientes como los países del Caribe, el Pacífico Sur e Irlanda que han logrado un grado de relevancia notable en la atracción de inversiones extranjeras.

A partir de estas experiencias entonces concluye el autor citado, que más apropiado resultaría decir que los incentivos fiscales afectan las decisiones de inversión de algunos inversores en algunos momentos. Concordamos con esta definición por cuanto a nuestro juicio todo dependerá del contexto, el tipo de incentivo y el sector de que se trate.

¹⁶ "Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment" – Public Policy for The Private sector – The World Bank Group - Página web del Banco Mundial

En general se acepta que la efectividad de incentivos difiere dependiendo del tipo de inversor, el tipo de incentivo, el grado de competitividad para la inversión, la calidad del lugar, y la respuesta de otros países con el incremento o disminución de incentivos¹⁷.

Es importante hacer una evaluación de las distintas modalidades de incentivos tributarios y establecer cuales son más apropiados para que el objetivo se cumpla. Las medidas más difundidas son la reducción en el impuesto a las ganancias de las empresas, las vacaciones fiscales, rebajas para determinadas inversiones, amortizaciones aceleradas, créditos de impuestos o exenciones sobre nuevas inversiones. Un problema con los beneficios de crédito o exenciones sobre nuevas inversiones se presenta en aquellas inversiones de largo plazo y contexto inestable por la dificultad de controlar y administrar.

Algunos pocos países han escogido otorgar beneficios generalizados, por ejemplo, reduciendo la tasa de imposición por debajo del promedio internacional (estimado entre el 35 y el 40 por ciento), una primer consecuencia de este tipo de medidas es la reducción de los ingresos del Estado, al menos por un período de transición dado que luego si el beneficio resulta exitoso la ampliación de la base de contribuyentes podría compensar.

Un caso extremo se presenta en la eliminación de impuestos para inversores en general o algunos casos específicos, tal como ocurre habitualmente en países devenidos en "paraísos fiscales" donde directamente suprimen impuestos directos e impuestos sobre el empleo y sobre los consumos. Otros países limitan este tipo de liberaciones impositivas a áreas específicas destinadas a exportación. En general estos regímenes de liberación general son rechazados por los países miembros de la OECD especialmente porque muchas veces involucran capitales de origen sospechoso.

Los incentivos fiscales presentan costos importantes, en primer lugar por la pérdida de recaudación, pero también por la creación de oportunidades para la realización de ilícitos, la distorsión en las decisiones sobre los factores de la producción, principalmente el capital, y el costo de administración que suponen. Otros riesgos inherentes que tienen los incentivos se presentan cuando atraen inversores que sólo buscan ganancias rápidas y cuando generan un alto grado de corrupción.

El legislador debe tener en cuenta dos premisas para crear las condiciones de incentivos tributario dirigidos y orientados hacia una sostenida disminución del cuadro de desempleo y de depresión imperantes¹⁸: a) una decisión política destinada a beneficiar a determinadas actividades económicas en una o varias zonas del país; b) una valoración de la presión tributaria existente, como obstáculo que impide o resta una mayor profundización de esas actividades económicas que pretende favorecer.

Se trata de una propuesta selectiva, bien dirigido, analizado y planeado por expertos economistas, tributarios y laboristas; y en fases posteriores, ir ampliándola paulatinamente, teniendo como objetivo otros sectores de la producción y modificando a menos incentivos sobre aquéllos en alcanzar primero los niveles deseados por la política económica instrumentada a tal fin, a través de regímenes de beneficios que operen desde la estructura del mismo tributo.

¹⁷ "advine on Taxation and Tax Incentives for Foreign Direct Investment" -- Joel Beggman -- Mayo 1999. Página web del Banco Mundial.

¹⁸ "Incentivos tributarios para la creación del empleo y de la inversión frente a la desocupación" - Jesus M. Olavarría y Aguinaga -- Errepar: Doctrina Laboral -- Oct. 1996, pag 878.

En el caso de inversiones directas y sostenidas, resultaría conveniente el mantenimiento de las deducciones, cuando éstas provengan de la inversión en términos agregados, pero quedando fuera del ámbito de dichas inversiones los activos ya usados por las empresas, que si bien constituyen una inversión desde el punto de vista de la entidad inversora, no suponen una inversión real desde el punto de vista de la economía nacional.

Es importante determinar si existe factibilidad de traslación de trabajadores de diferentes oficios, afectados por la desocupación, a otras ocupaciones, en la misma zona habitual de residencia o en otras zonas de país, donde se creen incentivos fiscales tendientes a fomentar una estabilización y posterior decrecimiento de la desocupación.

Los incentivos tributarios propuestos deben tender a compensar los factores desencadenantes de la desocupación, nivelando sus efectos para los trabajadores afectados, mediante una transferencia de la mano de obra, de una región del país desfavorable hacia otra más favorable o con una reconversión de la misma mediante el aprendizaje. Tal exigencia para la transferencia de una actividad a otra requiere de ciertos niveles mínimos de aprendizaje y perfeccionamiento sobre la nueva actividad, la que deberán darla las nuevas empresas proveedoras de mano de obra, las que a su vez tienen que haberse visto favorecidas por los incentivos tributarios.

Consideramos conveniente también, reproducir en este punto las conclusiones de un trabajo encarado respecto de la promoción industrial por el Instituto Torcuato Di Tella, las cuales de alguna manera coinciden con los conceptos señalados en el trabajo de "Zee, Stotsky y Ley" antes citado¹⁹:

La generalización de regímenes impositivos preferenciales que se observa en los países latinoamericanos, tradicionalmente no ha ido acompañada de un análisis de los costos de eficiencia que podían ocasionar esas políticas. En la medida en que haya una tendencia a la igualación de las tasas de retorno entre sectores, los beneficios fiscales pueden financiar proyectos con baja o incluso negativa rentabilidad social.

Sin embargo, esta explicación en general no concuerda con las características de los regímenes de promoción latinoamericanos, ya sea porque existen otros mecanismos de aliento a determinados sectores que se superponen a la política promocional, o porque se enfatiza la utilización de instrumentos no adecuados con las presuntas distorsiones, o porque se discrimina a favor de un grupo selectivo de actividades cuando las distorsiones afectan a la economía en general.

También concluye, que un régimen general y automático es preferible a uno discrecional por que evita la corrupción administrativa y se reduce el derroche de recursos que se origina en la competencia para obtener beneficios adicionales.

Entendemos que el hecho de que se requieran tramitaciones para obtener el beneficio pueda alentar ciertos actos de corrupción, pero la automatización del beneficio, otorgándolo sin ningún control previo o al menos un registro, atenta contra la selectividad que debe poseer como característica y además aunque no se requiera algún trámite previo para su obtención igualmente puede dar lugar a ese tipo de actos en la etapa de control, con

¹⁹ Instituto Torcuato Di Tella, Centro de investigaciones económicas, Serie documentos de trabajo 10 1987.

el agravante que no existiría ningún proyecto acordado previamente que implique determinadas obligaciones específicas para el beneficiario.

Por otra parte el mismo trabajo resalta que permitir el cómputo de la inversión como gasto en el balance impositivo alienta la radicación de capitales con márgenes de ineficiencia potenciales sensiblemente inferiores. El costo fiscal de este sistema recae sobre el gobierno actual, evitando que la pérdida de recursos se transfiera al futuro y el contralor de la firma es más eficiente porque lo realiza el ente recaudador cuyo objetivo es incrementar la cantidad de ingresos fiscales. Creemos que esto resulta aplicable en tanto y en cuanto se trate de proyectos que no requieran un tiempo prolongado de inversión, como paso previo al inicio de actividades, pues de lo contrario, como en el caso del régimen de inversiones mineras o forestales puede trasladarse la utilización del beneficio a gestiones futuras.

También se concluye en el trabajo comentado, que para aquellos sectores o regiones que merezcan un tratamiento adicional, se sugiere descentralizar la facultad de otorgamiento de los beneficios para agilizar el trámite, pero concediendo los beneficios a través de certificados para el pago de impuestos, limitados en el presupuesto. Se asegura así que existirá un incentivo a minimizar el costo de eficiencia que puede financiar la política promocional, porque el ente executor que en un proceso descentralizado capitaliza gran parte de los beneficios que genera la radicación de proyecto, hará perdurable los efectos del régimen sólo si aprueba los mejores proyectos.

Estos certificados a su vez, deberían referirse a impuestos relacionados a la actividad del proyecto para asegurar que la firma reciba el beneficio sólo si produce, siendo nominativos e intransferibles. Compartimos parcialmente esta conclusión ya que seguramente el sistema de certificados nominativos e intransferibles hacen efectiva la utilización del beneficio pero entendemos que ello resultaría mas viable en un esquema de descentralización tributaria en donde quien otorga el beneficio es quien controla y recauda.

Siguiendo un estudio realizado para el Fondo Monetario Internacional²⁰, y tomando en cuenta los conceptos vertidos en los párrafos anteriores resumimos las ventajas y desventajas de los distintos tipos de incentivos en el siguiente cuadro:

<i>Pro y contra de los Diferentes Tipos de Incentivos</i>	
<i>Ventajas</i>	<i>Desventajas</i>
<i>Reducción del Impuesto a las Ganancias en las empresas</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - <i>Fácil de administrar</i> - <i>Costo en ingresos para el fisco más transparente.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Puede beneficiar a proyectos que igualmente se hubieran concretado sin beneficio.</i> - <i>Puede inducir a afectar los precios de transferencia internacionales.</i> - <i>Puede representar transferencia de ingresos a fiscos extranjeros.</i>
<i>Vacaciones fiscales</i>	
- <i>Fácil de administrar</i>	- <i>Similares efectos que la</i>

²⁰ "Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR, and Vietnam" – Prepared for the IMF Conference on Foreign Direct Investment: Opportunities and Challenges for Cambodia, Lao PDR and Vietnam, Hanoi, Vietnam, August 16-17, 2002 – Página web del Banco Mundial.

<ul style="list-style-type: none"> - Permite al contribuyente evitar el contacto con la administración fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> - reducción del Impuesto a las ganancias, y además: - Atrae inversores con proyectos de corto plazo. - Incentiva la búsqueda de estructuras que perpetúen el beneficio. - Crea distorsiones entre nuevas y viejas inversiones. - El costo de recursos perdidos no es transparente a menos que se exija la presentación de declaraciones juradas.
<p><i>Incentivos a la inversión y crédito de impuesto</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Pueden ser diseccionados a proyectos específicos con alto efecto de derrame. - Costo de en ingresos para el fisco más transparente. 	<ul style="list-style-type: none"> - Distorsiona las decisiones de inversión. - Puede dar lugar a abusos mediante compra y posterior venta de activos. - Discrimina en contra de inversiones de largo alcance y demora en el retorno. - Mayor carga administrativa.
<p><i>Amortización acelerada</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Todas la ventajas de los incentivos a la inversión y créditos fiscales y además: - No discrimina en contra de activos de larga vida - Empuja la base del impuesto a las ganancias a una base más cercana hacia los consumos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Algunos costos de administración. - Discrimina en contra de inversiones de largo alcance y demora en el retorno.
<p><i>Exención en impuestos indirectos: IVA, tarifas de importación, etc.</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Bajo ciertos supuestos permite a los contribuyentes evitar el contacto con la administración. 	<ul style="list-style-type: none"> - Puede resultar un beneficio reducido. - Proclive a generar abusos.
<p><i>Zonas industriales destinadas a las Exportaciones (Zonas Francas)</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Permite a los contribuyentes evitar contacto con la administración. 	<ul style="list-style-type: none"> - Distorsiona las decisiones de localización. - Erosiona la base de imposición cuando se permite introducir productos en el mercado interno.

En general los incentivos más adecuados son aquellos que se otorgan sobre el impuesto a las ganancias de las corporaciones, especialmente aquellos que permiten obtener una buena base de deducción de los quebrantos acumulados, amortización acelerada, deducciones especiales, o créditos de impuesto sobre inversiones o capacitación al personal. Estos pueden ser incluidos en la legislación impositiva y operar automáticamente.

La reducción de tasas puede ser también una medida efectiva además de muy difundida, reducción o exención en tarifas de importación también puede ser una medida efectiva. Un elemento importante es que el beneficio sea utilizable tanto por inversores extranjeros como locales.

Con relación a los impuestos a los consumos, en especial el impuesto al valor agregado, la medida recomendable es que desde la misma legislación de dichos tributos, se permita un mecanismo de exención y/o devolución para las exportaciones, de modo que el exportador pueda acceder a mercados externos libre de impuestos en el origen.

3.6.- Conclusiones acerca de los incentivos fiscales como herramienta de política económica:

En primera instancia, el otorgamiento de un incentivo fiscal siempre va a significar una afectación directa a los principios básicos de la tributación es decir a la igualdad, equidad y neutralidad del sistema tributario.

Desde esta óptica, su justificación entonces aparece con la aparición de externalidades positivas a partir de su implementación o la neutralización de externalidades negativas presentes en la economía, en general o en determinada región o sector de actividad. Sobre esta base entonces aparece su justificativo desde el punto de vista económico, y encontramos el sustento legal en la misma Constitución Nacional a través de la cláusula de la prosperidad consagrada en el artículo 75 inciso 18.

Entonces podemos decir que es apropiada su utilización bajo determinadas circunstancias y es lícito hacerlo. Pero ello implica que debemos profundizar el análisis sobre las circunstancias, el tipo de incentivos a utilizar, la forma de estructurarlos, las medidas necesarias para su administración y evaluar lo más preciso posible los costos que el incentivo involucra en términos de recaudación perdida, consecuencias para la economía y administración, frente al probable beneficio.

Además es importante hacer una evaluación adecuada del contexto internacional, esto implica, en primer lugar conocer cuál es la política de otros países, en materias de incentivos, si los mismos están destinados a un sector específico de la economía, cual es el tratamiento otorgado al mismo por otros países; en segundo lugar, revisar la política del país en materia de tratados internacionales sobre doble imposición, propendiendo al establecimiento de cláusulas del tipo "Tax Sparing", para evitar que se produzca una exportación efectiva de base imponible (sobre este punto específico ampliaremos en el próximo capítulo).

Con relación a las medidas de incentivo más conveniente, hemos visto que resultan más aconsejables aquellas referidas a reducir la tasa de imposición en el impuesto a las ganancias sobre las empresas, principalmente aquellas que alientan la inversión mediante medidas especiales de deducción, amortización acelerada y crédito de impuesto, así como también la eliminación o reducción de impuestos que recaen sobre la importación de bienes de capital y las medidas tendientes a favorecer los gastos de investigación y capacitación del personal.

Con relación a la administración de los incentivos fiscales, es necesario acotar su duración en el tiempo, su inclusión explícita en el presupuesto estatal y reducir los trámites

burocráticos para su otorgamiento en lo más que se pueda, además de preverse un adecuado régimen de sanciones ante incumplimientos.

Igualmente es importante tener en cuenta que si bien un incentivo fiscal es capaz de mover las decisiones de inversión siempre requerirá de un contexto económico, político y social adecuado para desarrollarse con éxito, además de medidas complementarias en materia laboral, societaria, aduanera y tratados internacionales que otorguen un ámbito adecuado para las inversiones. Por otra parte será necesario evaluar antes de establecer un beneficio si los efectos buscados, no serían igualmente obtenibles corrigiendo distorsiones de índole económico, legal, técnicas o sociales que puedan afectar a la actividad, dependiendo de la disponibilidad de medios para lograrlo.

4.- LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE EN ARGENTINA:

La industria del software en Argentina, marco legal de la propiedad intelectual en el país, la imposición sobre las actividades del software y el régimen de incentivos de la ley 25922.

La industria del software y la tecnología de información en Argentina se encuentran en estado de desarrollo, con un grado importante de evolución, ubicándose en tercer lugar detrás de Brasil y México entre los países de Latinoamérica.

Actualmente la actividad agrupa unas 500 empresas con un volumen de facturación cercano a los 3.340 millones de dólares en 2004 y un nivel de ocupación cercano a las 40.000 personas.

Las características más comunes de la industria local son:

- La mayoría de las empresas son de capital nacional y emplean a menos de 50 personas cada una.
- El porcentaje más alto de facturación proviene de firmas extranjeras, alrededor del 86%, emplean al 82% del personal y exportan el 71%
- Alrededor del 19% de la facturación proviene de empresas nacionales, emplean aun 64% de la fuerza laboral y exportan el 47%.
- El 7% de la facturación proviene de empresas PyMEs, emplean el 18% del personal y exportan solo el 29%; las pequeñas empresas participan sólo con un 1%.

Las exportaciones se ubican en torno a los u\$s 180 millones anuales siendo sus principales destinos Ibero América y en menor medida Estados Unidos.

La industria local se compone en un 80% de Pymes y el 20% restante de grandes empresas, no obstante éstas últimas constituyen cerca del 93% de la facturación total del sector. La facturación se compone de alrededor de mil doscientos treinta millones de pesos en productos de software, de los cuales 17% son desarrollados en Argentina y 83% son desarrollados en el exterior, y dos mil ciento diez millones de pesos en servicios profesionales.

Todo esto representa cerca mil ciento diez millones de dólares estadounidenses, que representan el 0.82% del PBI.

La estructura del sector posee como característica general su composición por pocas firmas relativamente nuevas, dedicadas a productos o servicios, ubicadas principalmente en Capital Federal 77%, Buenos Aires 7% y Santa Fé 6%. El empleo se distribuye de la siguiente manera: 93% grandes empresas, 5% Pymes medianas y 2% Pymes pequeñas, considerando Pyme aquellas de menos de 50 empleados, a su vez el 36% son extranjeras y el 64% nacionales. En cuanto al producto ofrecido las podemos clasificar: a) oferentes de productos locales 20%, b) oferentes de productos extranjeros 41% y c) proveedores de servicios 39%.

El origen de los capitales es un 10% extranjero dedicado a la comercialización de productos extranjeros y servicios informáticos en tanto que el 90%

Desde la salida de la convertibilidad las exportaciones de software comenzaron a crecer sostenidamente a un promedio del 63% anual. En el año 2004 las exportaciones fueron de 216 millones de dólares y en 2005 de 250 millones, siendo los principales destinos: Estados Unidos 11%, Chile 11%, México 9%, España 8%, Brasil 7%, Colombia 6%, Perú 6%, Uruguay 6%, Venezuela 5%.

En cuanto a la distribución geográfica, la Capital Federal presenta una gran concentración de empresas de software y servicios informáticos, pero también en los últimos años han comenzado a desarrollarse polos tecnológicos en clusters en Córdoba, Buenos Aires con Tandil, Mar del Plata y Mendoza.

Con la sanción de la ley 25.922 se ha establecido un nuevo régimen de incentivos fiscales, de alcance nacional, destinado a promover la industria del software Argentina. Nuestro país posee una profusa historia en materia de incentivos fiscales, principalmente en los últimos 40 años la cual consideramos conveniente repasar a efectos de extraer conclusiones que no permitan proyectarlas sobre este nuevo régimen y sus perspectivas.

4.3.- Marco legal de las actividades de software: la propiedad intelectual. La protección del software como derecho de autor, ley 11723, decreto 165/94, ley 24425, ley 25036.

Mediante la ley 25036 (B.O. 11/11/98) se modificó la ley 11.723 ampliando su alcance al incorporar a los programas de computación y compilaciones de datos como obras tuteladas bajo la Ley de Propiedad Intelectual, otorgando protección a la propiedad intelectual de las obras de software.

De este modo la norma cubrió el vacío legal que existía en esta materia y tipifica el delito de reproducción ilegal de programas de computación.

En el derecho comparado se han presentado tres sistemas distintos para proteger al software: a) patentes de invención, b) derechos de autor y c) un sistema especial que tenga en cuenta las características particulares del software; inclinándose la mayoría de los casos por la protección bajo la forma de propiedad intelectual.

La principal objeción a la protección del software como un invento patentable parte del hecho que es una concepción mental de pasos y operaciones que se instruyen a un

ordenador que no involucra manipulación de materia. No obstante, en algunos países se ha logrado patentar programas, el caso más destacado es EEUU.

La protección jurídica del software como propiedad intelectual ha sido la vía jurídica elegida por los países firmantes del "Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de propiedad Intelectual relacionados con el Comercio" (ADPIC) también conocido como TRIPS, celebrado en el marco de la Ronda Uruguay del GATT, basándose principalmente en el mayor consenso que ha tenido tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial.

No obstante, la existencia de la protección jurídica, cabe remarcar que no existe amplio consenso sobre impedir el uso de programas cuya copia fue obtenido sin autorización del titular o sus derechohabientes, cuando no se lo hace con fin de lucro.

4.3.1.- *Protección de los Derechos de Propiedad Intelectual para los Creadores de Programas de Computación en Argentina:*

Hasta el año 1994 no existía en nuestro país normas que protegieran la propiedad intelectual sobre programas de computación. El 3 de Febrero de 1994 el Poder Ejecutivo sancionó el Decreto 165/94 (B.O: 8/2/94) mediante el cual incorpora a los programas de computación y a las compilaciones de datos dentro de las obras contempladas en la ley 11.723²¹.

Este decreto otorgó protección tanto a los programas "fuente" destinados al lector humano, como a los programas "objeto" destinados a ser ejecutados por el ordenador, distinguiendo que considera obra publicada de obra inédita.

En su artículo 2º, el Decreto 165 estableció: "*Para proceder al registro de obras de base de datos publicadas, cuya explotación se realice mediante transmisión a distancia, se depositarán amplios extractos de su contenido y relación escrita de su estructura y organización, así como de sus principales características, que permitan a criterio y riesgo del solicitante individualizar suficientemente la obra y dar la noción más fiel posible de su contenido.*"

A continuación, el artículo 3º establece que para el registro de obras inéditas de software o base de datos se deberá incluir en sobre lacrado y firmado todas las expresiones de la obra necesarias y suficientes a juicio de su autor para identificarla.

El hecho de que estas medidas hubieran sido adoptadas por decreto hizo que solo hayan regido a nivel operativo, en cuanto a registro y protección del software pero la justicia entendió que ello no tornaba aplicable la figura penal del artículo 72 de la ley 11.723 por cuanto de lo contrario implicaría una modificación a la ley por decreto.

El 7 de Diciembre de 1994, fue sancionada la Ley 24.425 (B.O. 5/1/95) con la que el Congreso Nacional ratificó el acuerdo suscripto por la Nación en el marco de la ronda Uruguay del GATT el cual contenía en su Anexo 1, el subanexo IC que trataba los derechos de propiedad intelectual en relación con el comercio, conocido como TRIPS.

²¹ Dr. Bernardo Vazquez Acuña: programas de Computación. Protección Jurídica. La llamada "Ley del Software." ". USAL. Documento publicado en Internet: www.salvador.edu.ar/prjusof.htm

En virtud de este acuerdo Argentina se comprometió, conforme a lo establecido en el artículo 1° punto 3 a conceder a los nacionales de los demás países miembros el trato previsto en el mismo, entendiéndose por nacionales de los demás miembros a las personas físicas o jurídicas que cumplan los criterios establecidos para poder beneficiarse de la protección en el Convenio de París (1967), el Convenio de Berna (1971), la Convención de Roma y el Tratado sobre la Propiedad Intelectual respecto de los Circuitos Integrados, si todos los Miembros de la OMC fueran miembros de esos convenios.

El artículo 10 del referido anexo del tratado establece que los programas de ordenador, fuente u objeto, serán protegidos como obras literarias en el marco del Convenio de Berna de 1971 ya que las bases de datos legibles que constituyan creaciones intelectuales, ya sea por la selección o disposición de sus datos, también gozaran de la protección de la propiedad intelectual, independientemente de la propiedad intelectual de los datos en ellas contenidos.

El artículo 11 establece que con respecto a los programas, los autores y sus derechohabientes, tendrán el derecho de autorizar o prohibir el arrendamiento comercial de originales o copias de su obra.

El artículo 41 estableció en su punto 1 que los países miembros deberían asegurar en su legislación nacional procedimientos de observancia de los derechos de propiedad intelectual que permitan la adopción de medidas eficaces contra infracciones.

Con la adopción de las normas de este acuerdo, la sola existencia del Decreto 165 no aseguraba su aplicación, por la razón antes apuntada en cuanto a que no podría modificarse una ley por Decreto ni mucho menos aplicarse un régimen Penal, por eso fue necesario la reforma posterior de la ley 11.723.

4.3.2.- Reforma a la Ley 11.723 de Propiedad Intelectual: Ley 25.036:

Mediante la ley 25.036 (B.O. 11/11/98) conocida como “Ley de software”, se incorpora a los programas de computación a la Ley 11.723 dando cumplimiento a las obligaciones asumidas con el acuerdo del GATT antes comentado y cubriendo el vacío legislativo que existía en la materia.

Las modificaciones introducidas a la ley de propiedad intelectual, para dar protección al software consistieron en:

- 1) Modificación del artículo 1° de la ley 11.723 incorporando a los programas fuente y objeto y a las compilaciones de datos y otros materiales como obras protegidas.
- 2) Receptado lo establecido en el artículo 10° del acuerdo del GATT, se agrega a la norma anterior que la protección a bases de datos no involucra a los datos propiamente dichos, contenidos en las mismas.
- 3) Se incorpora un párrafo al artículo 4° donde se agrega como titulares de derechos de la propiedad intelectual a las personas “físicas o jurídicas” cuyos dependientes contratados para elaborar un programa de computación lo hubieran producido en el desempeño normal de sus funciones, salvo estipulación en contrario.

- 4) Se incorpora un segundo párrafo al artículo 9° donde se limita la posibilidad de copiado de programas recibidos para uso, a una sola copia de salvaguarda la cual deberá identificar a la persona que la hizo y sólo podrá estar destinada a reemplazar el original en caso de pérdida o inutilización.
- 5) Se modifica el artículo 57 estableciendo la obligación para el interesado en obtener la protección de su propiedad intelectual, de depositar los elementos y documentos que determine la reglamentación. Entendemos que por no encontrarse expresamente derogado, dichos elementos y documentos son los referidos en los artículos 2° y 3° del Decreto 165/94
- 6) Incorpora el artículo 55 bis estableciendo que la explotación de la propiedad intelectual sobre los programas de computación incluye entre otras formas a los contratos de licencia para su uso o reproducción, vedando de esta manera para el licenciataria la posibilidad de su posterior comercialización.
- 7) Al haberse incorporado el software dentro de las obras tuteladas por la ley, pasaron a ser aplicables las disposiciones sobre sanciones de los artículos 71 y 72. Cabe destacar aquí, que previo a la sanción de la Ley 25.063, existieron fallos judiciales que sostuvieron la inexistencia de una figura punible justamente por entender no aplicables los artículos citados teniendo en cuenta que el Decreto 165/94 no resultaba complementario de la Ley 11.723, que sólo reglaba instancias administrativas para registrar el software pero que carecía de capacidad para definir conductas penalmente reprimidas.

No obstante esta evolución en cuanto a la protección de la propiedad sobre el software, un punto pendiente que es importante tener en cuenta, como lo sostiene el Dr. Vázquez Acuña en la obra citada más arriba, es que aún queda vacío legislativo por cubrir con relación a los “delitos informáticos” que no son sólo la reproducción ilícita sino que también incluye otros casos como accesos fraudulentos, daños a los sistemas, alteración dolosa de información, que no sólo requieren de una tipificación precisa sino también un estudio profundo sobre la eficacia probatoria de los elementos que los constaten.

4.4.- La imposición sobre las actividades de software:

Para establecer los verdaderos efectos del régimen de incentivos establecido por la ley 25.922, consideramos necesario evaluar el espectro de actividades que componen esta industria y su tratamiento fiscal antes y después de la aplicación del incentivo, de modo de exponer claramente cual es la ventaja real que obtendrían los inversores de un proyecto determinado y así poder evaluar la eficiencia del costo fiscal asumido por el Estado Nacional.

Entre las principales actividades que integran esta industria, remitiéndonos a lo ya expuesto en el primer capítulo, donde remarcamos a la intangibilidad como característica predominante de los bienes comercializados, encontramos las siguientes:

- 1) Venta de programas enlatados: los cuales son estandarizados y se venden en paquetes que sólo requieren mínimo esfuerzo de implementación. En este caso la operación implica sólo la tradición de una cosa compuesta de una cosa mueble que es el soporte material y un intangible susceptible de valor que es el programa, ambos conceptos regulados nuestro Código Civil.
- 2) Venta de productos semi – enlatados: si bien consisten en un programa preestablecido, requieren adaptación, implementación y consultoría para cada

cliente específico. En este caso, la operación involucra la tradición de una cosa compuesta del bien mueble como soporte material, el intangible susceptible de valor determinado y según el caso locaciones de obra y/o servicios complementarias que también tienen su regulación específica en el Código Civil.

- 3) Productos embebidos: software integrados en productos de hardware, instrumentos, máquinas, etc., estos programas, al menos en el origen, no se venden al cliente en forma separada, sino que integran otro producto, generalmente un bien mueble que puede ser un electrodoméstico, un celular, un automóvil, etc. Son accesorios del bien principal y su valor está incorporado al valor de venta de los mismos. A los sumo en algunos casos estos programas podrían dar lugar a servicios de reparaciones posteriores a la venta.
- 4) Desarrollos a medida: son soluciones específicas para un usuario quien generalmente es el titular de los resultados del servicio contratado, caso típico de locación de obra si no es desarrollado por la empresa internamente con su personal dependiente.
- 5) Servicios de Hosting, ASP y outsourcing: alojamiento de páginas web, outsourcing, datatuning, ASP, e-commerce, e-learning, etc.
- 6) Otros servicios: consultoría, implementación de productos de terceros, venta de software y hardware, capacitación, mantenimiento, etc...

Resumiendo un poco, vemos entonces que el tratamiento impositivo, en los distintos gravámenes que integran el sistema tributario Argentino puede variar según se trate de:

- 1) Compra venta de cosa mueble,
- 2) Compra venta de un intangible,
- 3) Una locación de obra,
- 4) Una prestación de servicios.

En el nuevo régimen de promoción de la industria del software, además tendremos que tener en cuenta que el mismo esta destinado, como veremos específicamente más adelante, a locaciones de obra inéditas, registrables como propiedad intelectual y determinados servicios que encuadren en el beneficio.

Al margen de estas disposiciones, como señalamos en el capítulo 1, también se admite en algunos sistemas legales la protección bajo la ley de patentes. En Argentina, la ley de patentes 24.481, establece en su artículo 6 que no se considerará invenciones a los programas de computación, con lo cual los mismos caen bajo la protección de derechos de autor con el régimen antes comentado de la ley 11.723, reformado por la ley 25.036.

Las directrices elaboradas para la interpretación de la ley 24.481, que son utilizadas por el Instituto de Propiedad Industrial, expresamente consideran que un programa de computación como tal o como un registro en un portador de la grabación no será patentable independientemente de su contenido, sin embargo, si el objeto que se pretende patentar aportase una contribución técnica al "arte previo", la patentabilidad no debe ser denegada por el solo hecho que un programa de computación interviene en su implementación. Esto significa que una máquina controlada por un programa o una manufactura controlada por un programa o procedimientos de control deben ser considerados como materia patentable.

4.4.1.- Imposición a la renta: derechos de autor, locación de obra, locación de servicios, licencias de uso, asistencia técnica, establecimiento permanente, fuente argentina, fuente extranjera.

La regla general en el impuesto a las ganancias es la imposición sobre la renta-producto para sujetos personas físicas o sucesiones indivisas por aplicación de la teoría de la fuente consagrada en el artículo 2º punto 1) de la ley. En cambio para los sujetos empresa, incluidos los organizados bajo alguno de los tipos societarios reconocidos por la ley de sociedades comerciales, la regla es la imposición sobre el incremento patrimonial o renta-ingreso por aplicación de la teoría del balance plasmada en el punto 2) del mencionado artículo.

Con este alcance en el impuesto, una venta de software del llamado enlatado, una venta de una base de datos con determinados parámetros de organización de los mismos que la tornen una obra inédita, una locación de obra por un software a medida, o la prestación de servicios vinculados a la implementación, solución de problemas o ajustes, quedan incluidos en su ámbito. Quedaría en principio la pregunta, para el caso en que una persona física o sucesión indivisa no organizada en forma de empresa, siendo titular de los derechos de la propiedad intelectual sobre determinado programa quisiera transferirlo.

Para ese caso, no obstante este principio general, debemos tener en cuenta que la misma ley prevé excepciones a la teoría de la fuente, y una de ellas se encuentra prevista en el artículo 45 h) cuando establece: *“...los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones”*.

Ya hemos aclarado que el tratamiento legal de la propiedad sobre el software no lo encuadramos como patente sino como propiedad intelectual, con lo cual como tampoco es una llave, ni una marca ni tampoco una regalía igualmente se plantea el interrogante con el término “similares” de la norma transcrita.

Al respecto, El Dr. Enrique Reig en su trabajo sobre el Impuesto a las Ganancias²² cita y se manifiesta de acuerdo con una aclaración efectuada por la Dirección General Impositiva con relación al impuesto a los réditos en un caso donde se cedía un derecho de usufructo, y en la cual sostenía que en la expresión y similares se encuentran comprendidos tanto los derechos semejantes a los enunciados por el artículo 45 h), cuyo uso sólo puede ser objeto de una explotación comercial, como los que sin poseer esas características se hallen afectados a la actividad comercial de quien los transfiere, haciendo la salvedad de que la cesión de un usufructo no vinculado a la actividad comercial no reviste tal similitud, quedando en este caso sí fuera del alcance del Impuesto a las Ganancias.

En función de lo expuesto la cesión de derechos sobre un software afectado a una explotación comercial en el caso que fuere realizado por una persona física o una sucesión indivisa también queda alcanzada por el gravamen.

Conforme a lo establecido por el artículo 86 de la ley y el artículo 132 del DR., las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país, beneficiarios de regalías por la

²² Enrique J. Reig – Impuesto a las Ganancias – Ediciones Macchi - 2001

transferencia definitiva de derechos de autor sobre un software, podrán deducir, además de los costos y gastos necesario para obtener y mantener la fuente, hasta el 25% de las sumas percibidas, hasta el límite del capital invertido, en tanto y en cuanto se trate de costos y gastos incurridos en el país. Si en cambio se tratase de costos y gastos incurridos en el extranjero, sólo podrán considerar como única deducción por todo concepto, el 40% de las regalías percibidas.

Sin embargo, si la persona física o sucesión indivisa, referidas en el párrafo anterior, desempeñaran habitualmente la actividad de investigación y experimentación destinada a obtener el desarrollo de un software, no serán aplicables las deducciones especiales comentadas sino que tendrán el tratamiento aplicable para las ganancias de la tercera categoría, es decir para la actividad empresaria.

Hecha esta delimitación en el objeto del impuesto, avanzamos en análisis del Impuesto a las Ganancias, y también encontramos que el tratamiento difiere cuando el beneficiario de la renta generada por la transferencia o el uso de un software es un no residente argentino.

Para estos casos el artículo 91 y siguientes de la ley ha establecido el tratamiento aplicable aunque el mismo ha generado también serias controversias que en el apartado siguiente analizaremos.

4.4.1.1.- *Derechos de autor, pagos a beneficiarios del exterior:*

Las modalidades contractuales mediante las cuales se puede adquirir un programa de computación son básicamente: la adquisición o el pago por una licencia de uso²³.

En el primer caso, la compraventa de "software enlatado" se transfiere la propiedad del soporte físico que contiene una copia del programa, mediante el pago de un precio determinado. El adquirente puede instalar el programa en un equipo y utilizarlo por tiempo sin límite de tiempo, pero no podrá realizar copias -más allá de la copia de salvaguarda permitida por el art. 9º, ley 11.723.

En este caso, donde se transfiere una cosa mueble a cambio de un precio determinado, estaremos en presencia de una operación de compraventa regida por el art. 1323, Cód. Civil. De este modo, el adquirente del programa podrá enajenarlo (art. 1364, Cód. Civil).

En cambio, la otra modalidad contractual típica, representada por la licencia de uso, prevista en el art. 55 bis de la ley 11.723 limita los derechos del adquirente de la licencia, principalmente en el tiempo de uso asimilándose en cierto modo a la locación de cosa prevista en los artículos 1493 y siguientes del Código Civil.

En cuanto al tratamiento impositivo, el caso de la compra al exterior de software enlatado quedó aclarado a través de un pronunciamiento del Tribunal Fiscal y posteriormente de la AFIP. En la causa F. Marrone S.R.L. s/recurso de apelación - IVA, el Tribunal Fiscal de la Nación (27/03/95) donde analizó el tratamiento ante el IVA de la importación de software estándar o enlatado, es decir, que no se origina por un encargo especial del usuario, y consideró que se los debe tratar frente al IVA, como la "venta de un bien mueble".

²³ Retenciones por pagos al exterior a personas jurídicas por uso de software – Palavecino, Federico M. Y Malumian Nicolás – Editorial La Ley.

Posteriormente, en el Dictamen 97/95 el Fisco adhirió al criterio sustentado por el Tribunal Fiscal sosteniendo que cuando se comercializan programas de este tipo nos encontramos en presencia de "cosas muebles" cuya transferencia está alcanzada por el impuesto al valor agregado. 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". Haciendo extensivo este análisis al Impuesto a las Ganancias, no existirá retención aplicable sobre los pagos al exterior por este concepto.

En cambio en el caso de la licencia de uso, hasta hace poco los pagos por estos conceptos constituían un problema para diversas industrias, entre las que se encuentra también la industria del software, dado que al comerciar con bienes producto de una actividad intelectual, protegida por la ley 11.723, en ocasiones debían pagar a titulares de las mismas residentes en el exterior, debiendo enfrentar la incertidumbre planteada en cuanto a su tratamiento en el impuesto a las ganancias.

Sobre este particular cabe considerar que el inciso b) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece: "... b) el 35% (treinta y cinco por ciento) 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 inc. j) del art. 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 incs. e), f) y g) del citado art. 20, para actuar en el país por un período de hasta 2 (dos) meses en el año fiscal;..."

Desde un principio la posición del Fisco se basó en que la exención prevista en el inc. j) del art. 20 exige que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes. En efecto, el artículo 20 inciso j) establece que están exentos del impuesto: "...j) hasta la suma de \$10.000 (diez mil pesos) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11.723, 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 de una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior;..."

La AFIP, interpretaba que para estos casos no correspondía aplicar la presunción del inciso b) del artículo 93 de la ley, es decir el 35% y por ende una alícuota sin grossing-up del 12,25%, sino la presunción prevista en el inciso h) con la presunción del 90% y en virtud de ello una alícuota del 31.5%. Así lo sostuvo en el dictamen 142/94 donde consultado sobre el tratamiento que corresponde a los pagos que se efectúa a una empresa radicada en el exterior, por la explotación de un software básico que se encuentra inscripto en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y de otras prestaciones de servicios relacionadas con la misma, sostuvo que por provenir de una creación de sus dependientes, la sociedad del exterior no puede asumir, ni aun siendo titular de la obra, el carácter de "autor intelectual" o "derechohabiente", y que por lo tanto no se cumplen los requisitos que exige

el art. 93, inc. b), de la ley del impuesto con lo que resulta aplicable el inc. h) del art. 93 correspondiendo la retención del 31,5%.

En la causa Picapau S.R.L. c. D.G.I., el Tribunal Fiscal de la Nación (19/04/98) sostuvo que "autor" sólo es la persona física en quien nace el derecho mientras que "derechohabientes" son aquellas personas físicas o jurídicas que lo han recibido ya sea por herencia o en virtud de un contrato de cesión. En este sentido, para el Tribunal el hecho que el autor del derecho intelectual sea una persona jurídica no impide el cumplimiento de los requisitos establecidos por el inciso b) del artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias.

Posteriormente la ley 25.036 (B.O. 11/11/98) modifica la ley 11.723 de propiedad intelectual, incorporando a los programas de computación fuente y objeto y las compilaciones de datos o de otros materiales a la enumeración de obras científicas, literarias y artísticas contenidas en su artículo 1º, con esta reforma se generó cierta expectativa sobre la posibilidad de que el Fisco revirtiera su postura establecida en el dictamen 142/94 antes citado.

Apelando el Fisco en la causa Picapau S.R.L. ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IV, (29/09/2000) esta sala manifestó que no corresponde aplicar la alícuota de retención del 12,25% del inc. b) del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias, atento a que una persona jurídica no puede ser considerada "autor o derechohabiente", debiendo aplicarse el 90% como ganancia presunta conforme al inciso h) del art. 93 de la ley (alícuota del 31,5%).

La Cámara consideró que "la exención establecida por el art. 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 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 otra causa, Application Software S.A. s/apelación el Tribunal Fiscal de la Nación, (20/09/2001) hizo lugar al planteo del contribuyente considerando que resultaba aplicable el inciso b) del artículo 93, con la alícuota del 12,25%. El caso se refería a una empresa de comercialización de licencias de software que celebró un contrato con una compañía extranjera donde esta última le otorgaba una licencia exclusiva para el uso de un software del cual era titular.

La AFIP había impugnado el criterio de la empresa basándose en lo expuesto en el Dictamen 142/94 pero el Tribunal Fiscal revocó la determinación de oficio practicada por el Fisco por considerar que el software en cuestión constituye una "obra compleja" y colectiva, cuya titularidad originaria o autoría corresponde a la empresa del exterior, persona jurídica que organizó los aspectos funcionales y tecnológicos para su desarrollo, dando por cumplida la condición establecida por la primera parte del inciso j) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias.

Nuevamente a través del Dictamen 68/2002 el Fisco siguiendo el criterio sostenido en el Dictamen 142/94 y por la Cámara en la causa Picapau S.R.L, sostuvo que la modificación, introducida en el texto de la ley 11723 de propiedad intelectual, por la ley 25036, la cual incorpora a las personas jurídicas como titulares de derechos de autor, no significa que éstas puedan ser consideradas como autoras de las obras, por lo que considera aplicable el inc. h) del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias (31,5%), respecto a los pagos que les efectúen como beneficiarios del exterior.

El caso se refería a la prestación de servicios de elaboración de datos y computación que una empresa hacía en Argentina, con explotación de los productos informáticos -software- provistos por empresas ubicadas en Estados Unidos, en su carácter de representante exclusivo en el país. El contribuyente efectuaba las retenciones en el impuesto a las ganancias, aplicando la tasa del impuesto sobre el monto imponible de la ganancia presunta, previsto por el inc. b) del art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias (12,25% de retención por pagos por derechos de autor), pero dicho criterio fue rechazado por el Fisco.

La disyuntiva para el tratamiento en el impuesto a las Ganancias sobre los pagos a sociedades residentes en el exterior por licencias de uso de software finalizó con la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la misma causa Picapau S.R.L. c. D.G.I., antes comentada, donde por mayoría declaró inadmisibile el recurso y en su minoría receptó el dictamen del Procurador General oponiéndose para los casos de explotación en el país de derechos de autor por personas jurídicas residentes en el exterior, a la aplicación del art. 93, inc. b), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con la alícuota efectiva de 12,25% y considerando aplicable en su lugar el tratamiento por el art. 93, inc. h), que establece una alícuota efectiva del 31,5%.

Obviamente ello excluye 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 distinto a la alícuota de retención aplicable.

Otra postura, planteada por la Dra. Cecilia Goldemberg²⁴, quien haciendo un análisis de la evolución histórica y los objetivos tenidos en cuenta en las sucesivas reformas sobre las normas citadas sostenía que: *"1. La remisión que hace la última parte del art. 93, inc. h), 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, 2. 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."*

En su trabajo la Dra. Goldemberg planteaba que siguiendo esta línea de análisis ya no resultaba necesario definir el alcance del término derechohabiente. Pero más allá de este aporte doctrinario, la sentencia en la causa "Picapau S.R.L. s/apelación" de fecha 20 de septiembre de 2005 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, definió el tema en torno a la alícuota de retención en el Impuesto a las Ganancias del 31,5% por aplicación del

²⁴ Goldemberg, Cecilia E. – Impuesto a las Ganancias sobre pagos por derechos de autor – Editorial La Ley – PET 2005.

inciso h) del artículo 93 en los pagos por licencias de uso de programas de computación (software) a favor de beneficiarios del exterior

4.4.1.2.- Servicios de asistencia técnica:

Muchas veces, la venta de un software puede estar acompañada de servicios complementarios de implementación del programa licenciado y también puede incluir servicios de soporte técnico a ser prestados durante el tiempo de la vigencia del contrato de licencia.

Tanto el servicio de implementación como el de soporte técnico son prestaciones cuyos resultados se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias. Si el prestador es local la situación no presenta grandes inconvenientes ya que quedará sujeto a imposición según la condición del mismo, es decir: una persona física tributará con la escala del artículo 90, o eventualmente será responsable del mono-tributo, y una sociedad de las comprendidas en el artículo 69 de la ley lo hará a la alícuota del 35%.

Si el prestador es un residente extranjero el tratamiento cambia y puede variar según el objeto de la prestación debido a que si la misma consiste en servicios complementarios para la implementación del programa, resultará aplicable el inciso h) del artículo 93 de la ley y por consiguiente el 90% de las sumas pagadas quedará sujeta a la alícuota del 35%, resultando una retención del 31,5%, que se incrementaría al 45,9854 si el sujeto local asumiera el costo fiscal de la operación. Adicionalmente, si la empresa del exterior facturase gastos de estadía y traslado de los técnicos encargados de estas tareas, los mismos incrementarán la base imponible sujeta a retención.

Cabría eventualmente también considerar a nuestro juicio, la posibilidad de algún tipo de servicio de asesoramiento aplicable al desarrollo de software que calificase como transferencia de tecnología en los términos de la ley 22.426. En ese caso si dicha tecnología no resultara obtenible en el país, cumplimentándose los requisitos que establece la autoridad de aplicación resultaría aplicable la presunción de ganancia del 60% prevista en el inciso a) 1) del artículo 93 resultando la alícuota de retención del 21%.

Para cumplir con esta condición de tecnología no obtenible en el país la autoridad de aplicación, el I.N.P.I., ha establecido los requisitos mediante la resolución 328/2005 (B.O. 19/10/05) los cuales resumimos seguidamente:

- 1) Para ser considerado tecnología debe:
 - a) tratarse de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local. La norma excluye los servicios de asistencia técnica o consultoría así como las licencias de know how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financieras, comercial, jurídica, marketing o ventas.
 - b) tratándose de servicios de puesta en funcionamiento de plantas o máquinas, incluir también la capacitación del personal de la firma local.
 - c) no tratarse de tareas inherentes al giro normal de la empresa.
 - d) efectuarse bajo la forma de locación de obra o servicios.
 - e) que la transmisión de conocimiento se realice mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes.

- f) la contraprestación abonarse en forma proporcional a los trabajos.
- g) los trabajos deben estar determinados en forma previa y precisa a los contratos y éstos no podrán ser registrados una vez vencidos los mismos.

Con la norma comentada, el I.N.P.I., con un criterio claramente restrictivo, ha dejado fuera de la presunción del artículo 93 a) 1) de la ley, a las prestaciones de tracto sucesivo, a aquellas que se refieren a necesidades generales del locatario, aquellas que se abonen mediante regalías u otra forma de participación sobre la producción del locatario mediante sumas que no se corresponden con las prestaciones contratadas. De no poder encuadrarse la prestación contratada en dicha presunción, resultará aplicable para el caso concreto que nos ocupa la presunción residual del inciso h) del mismo artículo o sea el 90% de ganancia presunta y el 31,5% de alícuota de retención. Cabe asimismo considerar que la citada resolución del I.N.P.I., excluye expresamente las licencias de uso de software.

Por otra parte, en cuanto a la deducción de los importes pagados cabe tener en cuenta la limitación establecida en el artículo 88 inciso e) de la ley, reglamentada por el artículo 146 del DR., respecto a que los mismos no podrán superar el 3% de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para calcularlos, o el 5% del monto total de la inversión, debiendo estar debidamente separadas en los contratos cuando el pago de las mismas contemple también remuneraciones por otros conceptos.

El tratamiento analizado, representa una clara discriminación de las licencias de uso de software provenientes del exterior respecto de una licencia de uso por un software desarrollado localmente al amparo de la ley 25922 ya que éstos gozarán de una importante ventaja al gozar del beneficio de exención del 60% de la ganancia, en tanto que los otros deberán sufrir la retención del 31,5% en la opinión del Fisco y de la suprema Corte de Justicia.

4.4.1.3.- Gastos de investigación y desarrollo:

La ley del Impuesto a las Ganancias establece en el artículo 81 inc. F) que podrán deducirse de la ganancia del año fiscal *"las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características tengan un plazo de duración limitado..."*, y el artículo 140 del Decreto Reglamentario aclara respecto de esta norma que *"Los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor de 5 (cinco) años a opción del contribuyente."*

Corresponde tener en cuenta entonces, que además de los beneficios que pudieran obtener quienes adhieran al régimen de la ley 25922 mediante fondos del FONSOFT para financiar la investigación y desarrollo, cuentan con esta herramienta que la misma ley del impuesto establece, para planificar el costo fiscal del proyecto.

4.4.2.- Imposición a los consumos: locación de obra, locación de servicios, cesión de derechos, importación y exportación de software, acuerdo del GATT Ley 24425.

4.4.2.1.- Impuesto al valor agregado:

La ley del impuesto al valor agregado al definir su ámbito de imposición en su artículo 1º establece en el inciso b) del mencionado artículo que el mismo se aplicará sobre *"...Las*

obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación. ... y en la parte final del mismo inciso la norma aclara: *"En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º, no se consideran 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."*

Asimismo, el inciso d) del citado artículo, incorporado con la reforma introducida por la ley 25063 (B.O. 30/12/98), establece que también se encuentran alcanzadas: *"... 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 imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos."*

De este modo, el artículo primero declara comprendidas dentro del objeto del gravamen a las locaciones y prestaciones de servicios, definiendo su espacio de aplicación en el territorio del país y remitiendo al artículo 3º la especificación de cuales se encuentran comprendidas.

El mencionado artículo 3º, detalla las locaciones y prestaciones gravadas, a título enunciativo, generalizando en el apartado 21 del inciso 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."*** A partir de esta definición general, la norma vuelve a detallar a título enunciativo aquellas que comprende entre las que menciona expresamente en el inciso c) a: ***"los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación"***.

Con esta definición ya tenemos en claro que el software como locación de obra cuando por ejemplo un prestador realiza para un prestatario un software a medida, queda dentro del objeto del impuesto. También queda dentro del objeto del impuesto la prestación de servicios de asistencia o soporte técnico, consultoría, mantenimiento o implementación.

Pero quedan otras definiciones que hacen al objeto del IVA que pueden dar lugar a otras variantes que requieren un tratamiento especial. Nos referimos al último párrafo del artículo 3º que establece: *"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."*

Como complemento el artículo 8º del Decreto Reglamentario, establece en su primer párrafo 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."*, agregando en su segundo párrafo que: ***"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."***

Volviendo a nuestra clasificación de las operaciones que podrían verse involucradas en la industria del software podemos establecer el siguiente tratamiento en base a las normas comentadas:

- 1) Compra venta de cosa mueble: puede tratarse del mero soporte material del software entregado, de un elemento del hardware o del hardware propiamente dicho conteniendo el software embebido que administra su funcionamiento, pero en todos los casos nos encontramos ante una operación gravada.
- 2) También podríamos incluir al software de los llamados enlatados o estándar donde el usuario puede operar con aplicaciones del mismo pero no tiene acceso a las fuentes ni puede reproducirlos para comerciar. Esta operación se encuentra alcanzada por el gravamen²⁵ asimilándose a compra venta de cosa mueble.
- 3) Transferencia de un intangible: podría ser la venta de los derechos de propiedad intelectual sobre un software determinado. Como tal, la sola transferencia de derechos sin ninguna otra prestación se encuentra fuera del alcance del gravamen.²⁶
- 4) Concesión de explotación o concesión privada: podría ser el caso en que se cedieran los derechos para reproducir y distribuir programas de computación, los cuales, por aplicación del artículo 8º del decreto reglamentario antes comentado, más allá de lo cuestionable que pudiere resultar la extensión del objeto por la vía reglamentaria, quedan alcanzados por el gravamen.²⁷
- 5) Una locación de obra: podría ser el desarrollo de un software por encargo o el desarrollo de un software a medida, en cuyo caso la operación sí se encuentra alcanzada por el IVA:
- 6) Una prestación de servicios: como mencionamos anteriormente, caen dentro de estas la asistencia técnica, soporte técnico, consultoría, mantenimiento, implementación; todas prestaciones gravadas en el IVA.

La alícuota aplicable para todos aquellos casos de los comentados que caen dentro del ámbito de imposición del IVA es la del 21% conforme al artículo 28 de la ley, excepto para los elementos de hardware que encuadren en los bienes de capital descriptos en la planilla anexa al inciso e) de la misma norma. El nacimiento del hecho imponible se producirá en los casos de cosas muebles, con la entrega o la factura lo que fuere anterior, y en los casos de locaciones de obra o prestaciones de servicios con la finalización o percepción total o parcial del precio lo que fuere anterior.

Como beneficio en este impuesto, la ley 25922 prevé un bono de crédito fiscal utilizable para cancelar el impuesto al valor agregado, determinado en el 70% de las contribuciones patronales. Hemos visto que la doctrina recomienda no otorgar beneficios sobre impuestos a los consumos dadas sus pocas posibilidades de aprovechamiento y efectos distorsivos.

²⁵ Fenochoietto, Ricardo: Impuesto al Valor Agregado: "Análisis Económico, Técnico y Jurídico" -- Editorial La Ley; Dictamen DAT 97/95.

²⁶ Dictamen DAT 151/94; TFN Sala C Parque Jardín S.R.L. s/apelación 6/8/99; Dictamen DAT 95/95, 91/99 y DAL 85/99.

²⁷ Dictámenes: 16/96 DAT, 49/96 DAL, 57/99 DAT, 69/99 DAL, 15/2000; María de las Mercedes Rbet, Juan C. Yemma " Las Transferencias de Fondos de Comercio y el IVA. Según la reforma introducida por el nuevo Decreto Reglamentario (692/98)" -- Errepar, Doctrina Tributaria N° 222 -- Septiembre 1998.

Sin embargo por tratarse de una industria que afecta a toda la actividad económica en general debería tener un efecto derrame que afecte a la actividad económica en su conjunto en lugar de hacerlo sobre una actividad en particular.

Por otro lado, tal como está establecido el beneficio, los exportadores verán menguadas su capacidad de utilización del mismo. Entendemos que esto es así por cuanto no existe otro tributo a nivel nacional de significación contra el cual pudiera computarse ya que las exportaciones se encuentran gravadas a tasa cero en el IVA y se excluye la posibilidad de utilización respecto del impuesto a las ganancias. Sería necesario para evitar esta discriminación respecto de exportadores, instrumentar un beneficio similar al introducido para la promoción industrial por el Decreto 804/76, el cual les permite recuperar el costo fiscal teórico del IVA atribuible a las exportaciones.

4.4.2.2.- Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

Por tratarse de un impuesto provincial, el análisis específico debe remitirse a la legislación de cada jurisdicción, tarea que excede el alcance del presente trabajo. No obstante todas las legislaciones jurisdiccionales se rigen por pautas generales establecidas en el artículo 9º de la ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23.548, las normas del convenio multilateral, y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de Agosto de 1993, que hacen que el impuesto respondan a pautas generales aplicables en todas las normativas provinciales y que harían que un proyecto de producción de software no tuviera significativa variación en cuanto a este tributo entre una jurisdicción y la otra.

Tomando en cuenta esta primera aclaración, para establecer la incidencia del impuesto sobre la actividad de producción de software debemos considerar:

- a) que el impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso en el territorio de la jurisdicción específica que se trate, de cualquier industria, comercio, profesión u oficio, negocio, locación de obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso.
- b) Que la base imponible se compone de los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de las actividades mencionadas.
- c) Que la alícuota aplicable puede variar según la etapa de comercialización (mayorista o minorista) y la jurisdicción entre un 2,5% y un 3,5%.
- d) Que la actividad de software tal como lo definimos mas arriba supone:
 - i. Una locación de obra,
 - ii. Prestación de servicios,
 - iii. Venta de una cosa mueble
 - iv. Una combinación de las tres anteriores en forma conjunta o alternada
 - v. En algunos casos una mera cesión derechos.
- e) En todas la jurisdicciones se exima del impuesto a la actividad industrial por adhesión al Pacto Fiscal Federal para el empleo la producción y el Crecimiento, pero la definición de actividad industrial con la que adhirieron a este pacto, por lo general no incluye la producción de software, situación que entendemos se revertiría en cada jurisdicción que adhiriera a la ley nacional 25.856 que equipara la producción de software a actividad industrial.

- f) Es necesario también evaluar la adhesión del municipio a las leyes 25.856 y 25.922.

4.4.3.- Imposición al patrimonio; la tributación internacional y el software, tributos aduaneros; otros gravámenes que recaen sobre la actividad:

4.4.3.1.- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

El inciso i) del artículo 4º de la ley establece: *“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 indique la tabla elaborada por la AFIP con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.*

De los valores determinados, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedentes, se detraerán, en su caso, los importes que hubieran sido deducidos conforme a las pertinentes disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias.”

El artículo 9º del Decreto Reglamentario, completa la norma transcripta estableciendo que a efectos de la valuación de los bienes inmateriales obtenidos por el contribuyente, se considerará como costo al total de los gastos incurridos en desarrollo, estudio e investigación realizados con ese fin en la medida que no hubieran sido deducidos en el impuesto a las ganancias, y aclara que los intangibles que tengan un plazo de duración limitado, a los fines de su valuación al valor de los mismos se detraerán las amortizaciones conforme a las normas del impuesto a las ganancias.

Cabe aclarar que tal remisión al impuesto a las ganancias se refiere a lo establecido por el artículo 140 del reglamento de la ley respectiva, que establece para los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles la opción de deducirlos íntegramente en el ejercicio que se devenguen o amortizarlos en cinco años.

La principal cuestión que nos plantea aquí con esta normativa, es que aquellos gastos de investigación y desarrollo efectuados para la obtención de software en el marco de la ley de promoción 25.922, en la medida que el contribuyente opte por amortizarlos en un plazo de hasta cinco años en lugar de deducirlos en el ejercicio que se devenguen estará sujeto al impuesto a la ganancia mínima presunta a la alícuota del 1% sobre el valor residual.

En función de los motivos contenidos en el mensaje de elevación al Congreso por parte del Poder Ejecutivo al momento de reimplantar este impuesto²⁸ y de la mecánica de pagos a cuenta con el impuesto a las ganancias, establecida en el artículo 13 de la ley, entendemos que ha sido concebido para complementar al Impuesto a las Ganancias, con lo cual la exención prevista en el artículo 9º de la ley 25.922 para la industria del software debería contemplar también el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de modo de establecer una liberación completa que no interfiera en la decisión del contribuyente de manera que lo obligue a perder años de prescripción de sus quebrantos en el impuesto a las ganancias si en realidad sus costos incurridos debieran aparearse con ingresos futuros.

²⁸ “El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta” – Jorge Gebhardt – José D. Litvak – Editorial Errepar.

Adicionalmente teniendo en cuenta la aludida complementariedad entre el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta debiera haberse incluido a este último también en la exención que refiere a aquel otro en el mencionado artículo 9°. No considerándose esta posibilidad entendemos que al menos cabría interpretar que el certificado de crédito fiscal previsto en el artículo 8° de la ley 25922 es utilizable para cancelación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

4.4.3.2.- Impuesto sobre los Bienes Personales:

Este gravamen alcanza a los bienes situados en el país y el exterior pertenecientes a personas físicas y sucesiones indivisas.

Si bien los derechos de la propiedad intelectual se encuentran exentos expresamente en el artículo 19 inciso m) de la ley cabe tener en cuenta³⁹ que si los mismos se encontraran incluidos en la valuación del patrimonio de sociedades o empresas no constituidas bajo algún tipo societario o que no lleven registros contables, igualmente caerían bajo la órbita de imposición de este gravamen por cuanto el patrimonio neto de estas empresas se encuentra alcanzado a la alícuota del 0,5% o 0,75% según que el total de bienes en el país y en el exterior del sujeto exceda o no de \$ 200.000.- luego de deducir el mínimo no imponible de \$ 102.300.-.

Consideramos que este otro caso no previsto en la ley 25.922 de promoción del software, que podría haberse incluido dentro de los beneficios otorgados por la misma a fin de no interceder en las decisiones acerca de la forma de organizar legalmente el negocio, es decir la estructura legal a adoptar.

Por otra parte el artículo 25 de la ley establece la obligación sustituta para las sociedades locales, respecto de sus accionistas personas físicas o residentes extranjeros, de ingresar un impuesto anual equivalente al 0,50% sobre el valor de las participaciones en su capital.

Más allá de la posibilidad que tiene la sociedad local de reintegrarse de sus accionistas, el impuesto pagado, es este impuesto sustituto, una carga más sobre un proyecto que intente obtener los beneficios de la ley 25922 que podría haberse incluido como beneficio. Por otra parte no resulta claro si resulta posible cancelar este impuesto con los certificados de crédito fiscal del artículo 9° y sería conveniente su aclaración al menos por la vía reglamentaria.

4.4.3.3.- Tributos Aduaneros:

La reforma introducida al Código Aduanero Ley 22.415 (B.O. 23/3/81), introducida por la ley 25.063 (B.O. 31/12/98) amplió el concepto de mercaderías como objeto susceptible de ser importado y exportado incluyendo a:

- g) Las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicios que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;
- h) Los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual

³⁹ "El Impuesto sobre los Bienes Personales" – Jose D. Litvak - Jorge Gebhardt – Editorial Errepar.

Si bien esta norma no se encuentra operativa hasta el presente por cuanto no se ha establecido en el nomenclador de mercaderías, razón por la cual a la fecha no se encuentran gravadas para la importación y exportación con tributos aduaneros, entendemos que es este otro aspecto pasado por alto en la ley 25.922, que de prosperar la imposición de estos tributos sobre estos bienes locaciones y prestaciones, podrían convertirse en un costo impositivo adicional en los proyectos de promoción de la industria del software en el marco de dicha ley, tanto sea por su potencial incidencia en la exportación de software como para aquellos casos de actividades promovidas que involucren la importación de desarrollos efectuados en el exterior (que entendemos podrían ocurrir en actividades como las previstas en los incisos b) e) f) o g) del artículo 4° del Decreto Reglamentario de la Ley 25.922).

Es necesario tener en cuenta que todavía mantiene su vigencia la Resolución M.E. y O.S.P. 856/95, que es anterior a la reforma comentada, la cual establece con relación al software y la aplicación de los derechos de importación y la tasa de estadística:

- 1) Todo programa de aplicación para computadoras (software) que ingrese al territorio aduanero nacional deberá tributar derechos de importación únicamente sobre el valor de facturación de su soporte físico.
- 2) Para que resulte aplicable el tratamiento indicado en el punto anterior debe estar claramente discriminado en la factura que avale la operación la parte del precio correspondiente al software y la parte correspondiente al soporte físico, así como también el valor correspondiente a los derechos de autor, de lo contrario deberá tributarse sobre el total.

Otro punto importante a considerar es que los derechos de importación y exportación quedan fuera del beneficio de estabilidad fiscal que la ley 25.922 otorga, lo cual entendemos es otra limitante del incentivo que debería revertirse para su mejor desarrollo.

4.4.3.4.- Tratamiento en el caso de que exista un Convenio de Doble Imposición:

Pagos al exterior por utilización de software:

El artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE³⁰, se refiere al software como una forma de propiedad intelectual sobre la cual, la mayoría de los países miembros protegen esos derechos como una forma de derecho de autor, considerando que en general los pagos que se efectúan representan una suerte de regalía por el derecho de uso del programa.

En general para poder encuadrarse dentro de lo previsto en el art. 12 del modelo, debería ser considerado como un trabajo literario, artístico o científico, pero ninguna parece adaptarse en un 100% al concepto que estamos analizando, lo cual es subsanado a nivel de cada país al encuadrando al software de esta manera dentro de la ley de derechos de autor.

En aquellos casos en los que se transfiera la propiedad total de los derechos de autor, es factible que pueda ser encuadrado dentro del art. 7° (beneficios empresarios), 14 (servicios personales independientes) o incluso una renta de capital dentro del art. 13 más que en el art. 12 según el caso específico.

³⁰ “Tratamiento impositivo del software enlatado comprado en el exterior” – Estivill, Sergio – Revista Impuestos 2004-21, 17 – Editorial La Ley – Material de La Ley on line.

Los convenios suscriptos por la Argentina con Bolivia, Brasil y Chile, no establecen alícuotas tope y no hacen ninguna referencia al tema software en particular, por lo tanto no existen límites a la gravabilidad por esta vía sobre los pagos a beneficiarios de esos países.

En los restantes convenios, la situación varía según la época que ha sido firmado y el modelo tomado en consideración para el mismo. A continuación reseñamos para cada país con el que Argentina ha celebrado acuerdo, el tratamiento aplicable.

Alemania: sólo si el programa de software se encontrara registrado en la Dirección Nacional de Derechos de Autor, encuadraría dentro el art. 12 punto 2 inc. a) con una tasa tope del 15%, requiriéndose aprobación por parte de las autoridades argentinas para la aplicación de esta alícuota.

Austria: similar al celebrado con Alemania y con idénticas tasas aplicables, pero en este caso se exige que se cumplan las registraciones que pidan las autoridades argentinas (INPI)

Francia: la tasa aplicable sería del 18% (art. 12, punto 2, inc. a).

Italia: podría estar encuadrada en la tasa del 10% (art. 12, punto 2, inc. a).

España: no es claro el encuadre para la alícuota aplicable, refiere a la alícuota del 15% para las obras científicas cuando se paga mediante regalías, por lo que podría considerarse a ésta como aplicable. El Protocolo señala la necesidad de registración, verificación y autorización que tenga en este caso la Argentina y que el límite del 5% sólo se aplica si el beneficiario sea el autor o sus causahabientes.

Canadá: si bien el convenio no menciona nada respecto al software, en las observaciones y comentarios al convenio modelo de la OCDE, este país considera que los pagos bajo ciertas condiciones se encuentran incluidos dentro de lo que sería la tasa del 10%, pero esta no es la interpretación que da Argentina.

Finlandia: específicamente contemplado bajo la tasa del 10% debiendo cumplirse con el requisito de registro, verificación y autorización de la legislación interna.

Holanda: también se encuentra específicamente contemplado bajo la tasa del 10% debiendo cumplirse con la necesidad de registración que establezca la legislación argentina.

Bélgica: también contemplado en forma específica bajo la tasa del 10% y requiere el cumplimiento de los requisitos de registración establecidos por nuestro país.

Suecia: no se encuentra contemplado específicamente el tema software ni tampoco los derechos de autor por obras de carácter científico. No obstante, establece que las "cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de.... cualquier otra propiedad intangible...", tendrán la tasa máxima del 15%, manteniendo la obligación, en el Protocolo, de proceder a la registración del contrato según lo establecido en la legislación interna argentina.

Dinamarca: no se menciona nada específicamente respecto a software ni tampoco sobre derechos de autor pero si habla de otra propiedad intangible aplicando la tasa residual del 15%. limitando el beneficio en el caso de derechos de autor, al autor propiamente dicho o a sus derechohabientes.

Suiza: Al igual que los convenios de Dinamarca y Suecia no figura mención alguna al término software ni tampoco a derechos de autor sobre obras científicas, pero también aplica el 15% a la propiedad intelectual.

Inglaterra: considera aplicable la alícuota del 15% para la propiedad intelectual, sin hacer referencia específica al software y limitando el beneficio sólo para el caso del autor o sus derechohabientes.

Australia: Similar al caso de Inglaterra, sin las limitaciones citadas.

No obstante, si un sujeto del exterior actuase en el país en el curso normal de sus negocios contratando por sí o a través de terceros con facultad para obligarlos, constituyendo un lugar fijo de negocios, de modo que configure establecimiento permanente, los ingresos resultarán atribuibles a dicho lugar de negocios.

Existen distintos criterios para atribuir renta a los establecimientos permanentes, uno es el principio de vinculación efectiva (sólo atrae las actividades que efectivamente desarrolló el establecimiento permanente) o el de atracción, que puede ser limitado (sólo la actividad desarrollada por el establecimiento permanente y toda actividad similar) o ilimitado (cualquier beneficio está alcanzado en cabeza del establecimiento permanente), siendo el criterio generalmente asumido por nuestro país es el de vinculación efectiva.

Por otra parte, para acceder a los beneficios establecidos en los convenios, en cuanto a la reducción en la tasa de retención del impuesto, el sujeto del exterior deberá proporcionar al sujeto local el certificado de residencia fiscal en los términos de la res. General (DGI) 3497/92.

Métodos utilizados para evitar la doble imposición internacional:

Entre los principales modelos de Convenios para evitar la doble imposición⁴¹, estos es: el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el modelo de los Estados Unidos, existen dos métodos básicos para evitar la doble imposición: uno es el método de la exención y el otro el método del crédito.

El método de la exención consiste en que el Estado de residencia del contribuyente exime los ingresos que dicho contribuyente ha obtenido en el Estado de la fuente, siendo muy difundido en Europa continental. A su vez, este método tiene diferentes variantes. Una de ellas es la denominada exención integral, la cual opera sin considerar, a ningún efecto, las rentas obtenidas en el Estado de la fuente. Otra alternativa la constituye la denominada exención con progresión, la cual no grava los ingresos obtenidos en el extranjero, pero los mismos son tenidos en cuenta a la hora de determinar la tasa progresiva que será aplicable en el país de residencia.

⁴¹ "Convenios y métodos par evitar la doble imposición" – Estivill, Sergio – Editorial la Ley- Revista Impuestos: 2001-A.792.

Otra variante del método de la exención, es la exención en forma incondicional o en forma condicional. El primero de los casos es aquél en el que el país de la residencia otorga la exención sin importar si dichas rentas fueron o no gravadas en el Estado de la fuente. El segundo método consiste en condicionar el otorgamiento de la exención a la efectiva imposición de las rentas en cuestión en el Estado de la fuente ("subject-to-tax" clause). Esta segunda alternativa puede tener también como variante, que se exija determinado nivel de imposición.

Un tema también importante es el tratamiento de las pérdidas incurridas en el exterior, dado que para aquellos países que han adoptado el sistema de renta mundial, existen pronunciamientos de la Unión Europea que sugieren el método de exención con "cláusula de incorporación o recaptura", mecanismo que supone la compensación de las pérdidas originadas en el extranjero contra las utilidades generadas en el país de la residencia. Es importante tener en cuenta que si bien este sistema requiere una regulación precisa a efectos de evitar dobles deducciones, igualmente podría ser beneficiosos para el tratamiento de deducciones especiales autorizadas como por ejemplo las de los gastos de investigación.

El otro método utilizado es el "método del crédito", el cual consiste en que el Estado de la residencia otorgue la posibilidad de deducir como un crédito los impuestos pagados en el exterior limitándolo a la proporción del impuesto que la incorporación de dichos ingresos generaría en el país de la residencia.

A su vez, existen dos formas básicas de crédito: la imputación íntegra y la imputación ordinaria o limitada. En el primer caso, el Estado de la residencia autoriza la deducción total de los impuestos pagados en el exterior sobre un mismo hecho imponible contra el impuesto que en definitiva deba abonarse en el país de la residencia.

En el segundo, la imputación ordinaria o limitada, el Estado de la residencia también autoriza la deducción de los impuestos pagados en el extranjero sobre un mismo hecho imponible, pero limita su cómputo al monto que se pagaría si dichas rentas fueran de origen nacional. A su vez la admisión del cómputo puede ser global tomando la totalidad de los impuestos pagados en el extranjero o país por país.

Adicionalmente, dentro del método de crédito, en algunos convenios no sólo se permite la deducción de impuestos efectivamente pagados, sino que también se incluyen impuestos ficticios ("notional credit") a través de las cláusulas de tax sparing y matching credit. La primera implica que si bien en un país un determinado pago se puede encontrar exento, en el otro país puede igualmente computarse la retención como si ésta se hubiera pagado. La segunda implica que si la tasa de retención que se utiliza en el país de la fuente es por ejemplo del 18%, el crédito que se puede tomar en el otro país de residencia, independientemente de lo efectivamente pagado es un porcentaje mayor, por ejemplo del 20%. Estas cláusulas se utilizan especialmente en convenios celebrados con países en desarrollo.

Un problema que presenta la aplicación del tax-sparing es que colisiona con las normas del GATT dado que en definitiva se convierte en un subsidio indirecto otorgado por el país de la fuente además de violar los principios de equidad y neutralidad³².

También dentro del sistema de crédito, a las pérdidas incurridas normalmente se las permite deducir de las utilidades obtenidas en el país de la residencia, no obstante en algunos casos, como en Argentina, tienen un tratamiento particular que no les permite ser compensadas contra el resto de los resultados obtenidos.

En los convenios que nuestro país ha celebrado con Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Holanda, Reino Unido y Suecia, la Argentina ha adoptado el método del crédito. En tanto que en los convenios celebrados con Alemania, Austria, Brasil, Francia e Italia, ha adoptado el método de la exención, adoptando la exención con progresión en los convenios con Alemania y Austria.

En algunos de los convenios celebrados por Argentina, la contraparte ha asumido el método del crédito, ellos son los celebrados con Australia, Brasil, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Holanda, Italia, Reino Unido, con algunas salvedades. Por ejemplo: Brasil otorga una exención a los dividendos abonados a los poseedores de acciones que superen el 10% del capital de la sociedad pagadora; Canadá, otorga tax sparing sobre intereses y regalías sólo por 5 años desde la entrada en vigencia del convenio y para situaciones provenientes de regímenes de promoción industrial, no se grava los pagos efectuados a ese país por un plazo de 10 años desde la entrada en vigencia del convenio.

Dinamarca exime del pago de impuestos a los dividendos pagados por empresas argentinas cuando la empresa danesa receptora posea no menos del 25% de su capital, las actividades desarrolladas por la empresa argentina sean empresarias (excluidas las financieras), no más del 25% de las utilidades provengan de intereses y ganancias por la enajenación de acciones, bonos o consistan en beneficios obtenidos de terceros países. Además agrega que en aquellos casos en los que exista exención será con progresión.

España otorga matching credit para determinadas regalías bajo ciertas condiciones, y también concede tax sparing. Para el caso particular de los dividendos pagados a sociedades que posean por lo menos el 25% del capital social, les permite computar el impuesto abonado pagado sobre el dividendo, y además permite el cómputo de los impuestos pagados por la sociedad en Argentina, en la proporción correspondiente a los beneficios sobre los cuales se distribuye el dividendo pagado, siempre y cuando dichos beneficios se incorporen en la base imponible de la sociedad que percibe el mismo. Para que esta última condición proceda, la sociedad española deberá haber estado en posesión de dicha tenencia accionaria por dos años anteriores al pago de los dividendos.

Finlandia exime de impuesto a los dividendos pagados desde la Argentina, siempre y cuando la empresa holding ubicada en Finlandia posea más de un 10% de las acciones con derecho a voto; aplica la exención con progresión para todos los casos en los que se conceda exención; otorga tax sparing para todos aquellos pagos hechos desde la Argentina que por algún régimen promocional no hayan estado sujetos a impuesto sólo por los primeros diez años desde que el CDI hubiera tenido efectos y otorga matching credit sobre determinado tipo de regalías.

³² "El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales" – Ed. La Ley – Norberto P. Abo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Larrondo.

Holanda considera exento determinado tipo de ingresos, e Italia otorga matching credit sobre determinado tipo de dividendos, regalías e intereses.

EL Reino Unido permite a aquellas sociedades que posean directa o indirectamente por lo menos el 10% del derecho a voto de una sociedad argentina, el cómputo del impuesto argentino pagado sobre los beneficios que dieron origen al pago de los dividendos. Se otorga tax sparing para aquellos pagos que con motivo de algún régimen promocional no hayan estado sujetos a impuesto sólo por los diez primeros años de entrada en vigencia del CDI.

Suecia adopta el criterio de exención con progresión para todos aquellos conceptos que sólo se encontraran gravados en Argentina. Hay una cláusula de tax sparing. También concede un matching credit sobre determinadas regalías y con determinadas condiciones. Estas dos últimas medidas de incentivo a la inversión, por los 10 primeros años desde la vigencia del CDI. Suecia exime los dividendos que paguen las filiales suecas en Argentina a su casa matriz.

Los convenios en los que la contraparte ha asumido el método de la exención son los celebrados con Alemania, Austria, Bélgica y Francia.

En el caso de Bélgica, además de adoptar la exención con progresión, se permite el crédito por las retenciones que puedan haber sufrido los dividendos, intereses y/o regalías en la Argentina. Los dividendos se encontrarán exentos del impuesto belga, sujetos a determinadas condiciones impuestas por la legislación interna. Cabe asimismo considerar que los establecimientos permanentes localizados en la Argentina que sufran pérdidas, podrán aplicar las mismas contra ganancias en Bélgica y además los ingresos posteriores no resultarán gravados en la medida en que compensen las pérdidas computadas.

Francia también adopta el método de la exención con progresión y otorga matching credit sobre dividendos y regalías; y Alemania exime los dividendos pagados por empresas argentinas siempre y cuando la tenencia accionaria sea superior al 25% del capital. La variante adoptada por Alemania es la exención con progresión en general no obstante existen algunos supuestos en los que otorga crédito, inclusive matching credit para los casos de determinados dividendos, regalías e intereses.

4.5.- El software como actividad industrial: ley 25856:

La ley 25.856 sancionada el 4 de Diciembre de 2003 y promulgada por el Poder Ejecutivo el 6 de Enero de 2004, estableció que la actividad de “producción de software”, será considerada como una actividad productiva de transformación asimilable a una actividad industrial, a efectos de los beneficios impositivos y crediticios y de cualquier otro tipo que fije para la industria el Gobierno Nacional.

En ese marco la norma instruye al Poder Ejecutivo para que en las políticas de promoción vigentes o a regir en el futuro se considere el diseño, el desarrollo y la elaboración de software como actividad productiva de transformación susceptible de ser promovida e invita a los gobiernos provinciales y municipales a adoptar igual criterio a efectos de extender los beneficios que se establezcan para actividades industriales a las actividades productoras de software.

Un primer aspecto a destacar de esta ley, a nuestro juicio sería el hecho de que la adhesión por parte de las provincias tornaría a la actividad del software en una actividad exenta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo determinadas circunstancias.

Otro aspecto, no obstante la adhesión de provincias y municipios a esta ley en virtud de la invitación que la misma les cursa, es que los beneficios de la ley de promoción de la industria del software 25.922 requieren también de otra adhesión especial por parte de las mismas conforme al artículo 27 de esta última.

Los efectos de una y otra adhesión podríamos resumirlos en la siguiente situación: una provincia y o municipio adheridos a la ley 25.856 puede hacer que un proyecto de actividad de producción de software tenga su actividad exenta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero no gozara de los beneficios de la estabilidad fiscal respecto de los tributos locales.

4.6.- Los beneficios otorgados en la ley 25922, análisis, alcance, efectos, ventajas y desventajas;

La historia del régimen se inicia con la resolución 148/2003 de la Secretaría de Industria y Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, la cual crea el Programa de los Foros Nacionales de Competitividad Industrial de las Cadenas Productivas, en cuyo marco se implementa el "Plan Estratégico de Software y Servicios Informáticos 2004-2014" delineando así las políticas estratégicas del Estado para el desarrollo de la industria del software, dando la base de este modo, a la sanción de la ley 25.922.

Mediante esta ley, 25.922 (B.O. 9/9/2004), se crea el régimen de promoción para la Industria del Software, esta norma luego fue reglamentada mediante el Decreto del Poder Ejecutivo 1594/2004, y posteriormente, el 5 de mayo de 2005, la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa (SICPYME) emitió la resolución 61/2005 mediante la cual creó el Registro Nacional de Productores de Software y Servicios Informáticos en el ámbito de la Subsecretaría de Industria

El artículo 5º de la ley, precisando el objetivo del régimen, define al 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 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."* Si bien esta definición no posee ninguna aclaración en el decreto reglamentario, cabe destacar que la misma se corresponde con lo expresado en algunos antecedentes jurisprudenciales.

Al respecto, en la causa Application Software S.A. TFN Sala C del 20/9/2001, citando a la definición dada por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (en 1984) se definió al Software o "programa de computación" como la "expresión (organizada, estructurada) de un conjunto (secuencia, combinación) de instrucciones (afirmaciones, órdenes) en cualquier lenguaje o anotación (de alto nivel intermedio, de ensamble, o de máquina) en cualquier medio (magnético, óptico, electrónico, 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)”.

4.6.1.- Incentivos fiscales para la Industria del Software:

Previo a la beneficios otorgados, el artículo 6° de la ley establece que a los beneficiarios que adhieran a este régimen les será aplicable el régimen tributario general con las modificaciones en ella prevista y como condición general deberán estar en curso normal de cumplimiento de sus obligaciones impositivas y previsionales, el Decreto Reglamentario en el artículo 6° faculta a la Autoridad de Aplicación y a la AFIP para que en forma conjunta establezcan los requisitos para el cumplimiento de esta condición. Entonces sujeto, a esta condición quienes adhieran al régimen gozarán de los beneficios que seguidamente comentamos.

4.6.1.1.- Estabilidad fiscal:

Los sujetos adheridos gozarán de estabilidad fiscal por el término de 10 años a partir de la entrada en vigencia de la ley, es decir el 17/9/04, en todos los tributos nacionales, comprendiendo impuestos directos, tasas y contribuciones.

Este beneficio de la estabilidad fiscal ya lo hemos conocido en otros regímenes anteriormente establecidos, como el régimen de Minería Ley 24196 y el régimen de la Energía Eólica Ley 25019. Es muy importante el alcance que cada régimen otorgue al mismo porque de ello dependerá la magnitud del beneficio total otorgado.

En la Ley 25922, el artículo 7° dispone que la estabilidad fiscal alcanza a todos los “tributos nacionales” lo cual deja fuera del beneficio a todo tributo provincial o municipal, y a continuación la misma norma agrega que la misma opera a partir del momento de la incorporación de la empresa al régimen, es decir que los sujetos no podrán ver incrementada su carga tributaria total a nivel nacional a dicho momento durante el período de vigencia de dicha estabilidad.

El artículo 7° del Decreto Reglamentario 1594/2004 agrega que este beneficio no alcanza a los derechos de importación y exportación, ni a los reintegros a las exportaciones, lo cual nos parece un verdadero exceso de la norma reglamentaria por sobre la Ley, por cuanto la ley refiere el mismo a “tributos”, y si entendemos a dicho concepto como el género que contiene a la especie “derechos que gravan el comercio exterior” estamos frente a un claro exceso reglamentario.

Por otra parte, la exclusión de los reintegros crea un problema a nuestro juicio por cuanto si los mismos pretenden devolver al exportador la carga fiscal interna para permitir que los bienes salgan del país libres de gravámenes internos es lógico que los mismos debieran variar a medida que dicha carga interna varía, máxime teniendo en cuenta que una parte importante de la misma, representada por tributos provinciales y municipales queda fuera del beneficio de la estabilidad para este régimen.

En cuanto al tiempo de duración dicha norma reglamentaria establece que el beneficio estará vigente a partir del momento en que el mismo sea otorgado. Discrepamos en este

punto con Ricardo H. Ferraro³³ quien sostiene que esta norma reglamentaria representa una flexibilización en cuanto a este beneficio, por cuanto no vemos que ello ocurra, a nuestro juicio la ley dijo rige por diez años a partir del 17/9/04 y si alguien se incorpora con posterioridad habría perdido el tiempo transcurrido hasta su adhesión. Por otra parte el Decreto Reglamentario nunca podría extender el beneficio más allá de lo que dispone la ley, en todo caso sería necesario adecuar el texto de la misma.

El mismo artículo de la norma reglamentaria establece que cuando los sujetos desarrollen actividades de distinta naturaleza además de las promocionadas, el beneficio se aplicará solamente a las actividades incluidas en la promoción.

4.6.1.2.- Bono de Crédito Fiscal. Contribuciones patronales como pago a cuenta:

El artículo 8° de la ley establece: *“Los beneficiarios del régimen que desempeñen actividades de investigación y desarrollo en software y/o procesos de certificación de calidad de software desarrollado en el territorio nacional y/o exportaciones de software (asegurando a los trabajadores de la actividad la legislación laboral vigente), podrán convertir en un bono de crédito fiscal intransferible hasta 70% de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado sobre la nómina salarial total de la empresa con destino a los sistemas y subsistemas de seguridad social, previstos en las leyes 19032 (UNSSJP), 24013 (Fondo Nacional de Empleo) y 24241 (Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones).”*

Los bonos previstos en la norma transcrita podrán utilizarse para la cancelación de tributos nacionales y sus anticipos, generados por el desarrollo de actividades comprendidas en la “industria del software”, la norma menciona particularmente al IVA y excluye expresamente al Impuesto a las Ganancias y a las deudas anteriores a la incorporación de la empresa al régimen de beneficios, no dando lugar a la generación de saldos a favor reintegrables o susceptibles de devolución.

El artículo 8° del reglamento fija en forma generalizada en el 70% este beneficio precisando que el mismo se otorgará sobre el monto de las contribuciones patronales **efectivamente pagadas devengadas con posterioridad al otorgamiento de este beneficio** y aclara que cuando coexisten actividades promocionadas con otras que no lo están, el beneficio sólo comprenderá a las contribuciones patronales correspondientes a las actividades promocionadas.

En una segunda parte, el mismo artículo 8° del reglamento establece los criterios generales para el cumplimiento de alguna de las condiciones exigidas definiendo:

a) Investigación y desarrollo: cuando los gastos aplicados a la actividad beneficiada superen el 3% del gasto total de las actividades sujetas a promoción, conforme surja de la resolución respectiva emitida por la Autoridad de Aplicación, tomando en cuenta la existencia de una relación directa entre la actividad de investigación y el desarrollo de nuevos productos (o dispositivos), así como nuevos procesos o servicios, que constituyan un proyecto específicamente dirigido a elevar el nivel tecnológico de una o más empresas,

³³ Ferraro, Ricardo H.: “Ley de Promoción de la Industria del Software. Principales aspectos” – Editorial La Ley – Revista Impuestos 2005-11, 1527. Material de La Ley on line.

ejecutadas en su totalidad por los propios beneficiarios, o bien en colaboración con universidades o institutos de ciencia y tecnología públicos o privados.

Sobre esta condición la Resolución 61/2005 aclara que *“En el caso de investigación y desarrollo, el porcentaje requerido del TRES POR CIENTO (3%) se medirá anualmente. Si las actividades de investigación y desarrollo se realizan mediante programas de hasta DOS (2) años, la condición se podrá aplicar por programa completo, tomando como unidad de evaluación el período informado por el solicitante”*.

b) Actividad relativa a procesos de certificación de calidad de software desarrollado en el territorio nacional: cuando a juicio de la Autoridad de Aplicación el beneficiario desarrolle actividades tendientes a la obtención de una norma de calidad reconocida aplicable a los productos de software desarrollados en el Territorio Nacional en los términos del art. 10 de la Ley 25922 Se entiende que se ha cumplido con la obtención de alguna norma de calidad reconocida cuando la misma se ha obtenido conforme a las condiciones establecidas en el Artículo 10 del reglamento, el cual aclara: que dichas normas podrán estar relacionadas con los procesos o con los productos, que la Autoridad de Aplicación instrumentará las acciones necesarias para que los beneficiarios estén en condiciones para obtener normas de calidad reconocidas y tendrá a su cargo la elaboración de un listado con las normas de calidad aplicables.

La Resolución 61/2005, en su artículo 9º inciso b) aclara que se admitirán como válidas las certificaciones realizadas o en curso de obtención por las entidades certificadoras seleccionadas por el beneficiario; en este último supuesto, se deberá presentar, junto con el **primer informe de cumplimiento** que los beneficiarios deberán presentar cada cuatro meses con forme a los establecido en el Artículo 12 de la misma resolución, el correspondiente certificado de calidad ya obtenido. De no cumplirse con este requisito, la Autoridad de Aplicación declarará decaído el beneficio. Cabe asimismo tener en cuenta que a partir del año 2006 por expresa disposición de la misma norma, sólo serán válidas las certificaciones que se listan en el Anexo VI de la resolución, las cuales son:

1) Para certificación de procesos de producción:

- a) CMM.
- b) CMMi
- c) IRAM-ISO 9001 /// ISO/IEC 90003
- d) IRAM 17601 (CMMi (SEI))
- e) ISO/IEC 15504 (IRAM-ISO/IEC 15504)

c) Exportaciones de software: cuando las ventas de software al exterior que realice el beneficiario superen el 8% de las ventas totales que resulten de las actividades sujetas a promoción.

La Resolución 61/2005, aclara que en el caso de exportaciones, para la estimación de los límites mínimos establecidos en el Artículo 8º del Anexo I del Decreto Reglamentario N° 1594 deberán considerarse las exportaciones de software y servicios informáticos, tal

- a) Selectivos no generales.
- b) Por tiempo determinado.
- c) Suficientes para que se cumpla el objetivo.
- d) Adecuados al tipo de actividad que se promueve
- e) Otorgados como beneficios sobre impuestos directos, principalmente en el impuesto a las ganancias.
- f) Fáciles de administrar.
- g) Evitar la discrecionalidad de la autoridad de aplicación.
- h) Contexto económico, político y jurídico estable.
- i) Control del cumplimiento de los compromisos asumidos y régimen de sanciones adecuado.
- j) Implementación administrativa oportuna y adecuada, sin dilaciones.

A nuestro juicio vemos que el régimen creado por la ley 25922 posee las condiciones para cumplir con estos requisitos, la estabilidad del contexto dependerá de los acontecimientos futuros, pero es importante remarcar que ello es uno de los requisitos fundamentales.

No obstante entendemos que el régimen requiere ciertas adecuaciones las cuales comentamos en el punto siguiente.

5.4.- El régimen de incentivos de la ley 25922:

Además de las sugerencias comentadas en el punto 4.7-, consideramos que el régimen establecido deberá dar gran preponderancia en el futuro, al apoyo que se otorgue a través del FONSOFT a la investigación, a la integración entre universidades y actividad privada, la integración de las diversas actividades usuarias de "TI" y los centros de investigación y desarrollo, la creación de carreras vinculadas a las "TI", formación de institutos de investigación, a la retención de talentos y el desarrollo de empresas locales con capacidad de saltar a mercados externos.

Ese tipo de incentivos es el que mayormente utilizan los principales países productores, promoviendo la formación de "clusters" donde se integran distintas actividades de modo de lograr una investigación aplicada que genere sinergia. La participación del Estado como cliente de software local aplicado a sus proyectos estratégicos aparece también como otra forma de incentivo.

El incentivo de desgravación en el impuesto a las ganancias es un atractivo importante para los nuevos inversores, pero es necesario destacar que ya la tasa aplicable sobre las sociedades es baja respecto a los principales países productores, con lo cual bien podría haber sido innecesario o poco adecuado este beneficio, máxime teniendo en cuenta que la mayoría de los tratados internacionales no cuentan con cláusulas de "Tax Sparing" ó "Matching Credit"

En materia de incentivo a las "TI" y a la industria del software, pudimos observar que la tendencia prevaleciente en materia de incentivos está en la concesión de deducciones especiales o créditos de impuesto por los gastos de investigación y desarrollo y sobre este punto la ley 25.922 no contiene nada. Sólo la propia ley del impuesto a las ganancias establece la posibilidad de deducirlos en el ejercicio que se incurren o amortizarlos en 5 años. Consideramos que bien podría haberse otorgado un beneficio de deducción

adicional, del estilo de la doble deducción para gastos de exploración contenida en la ley 24196 para la actividad Minera.

Más allá del tipo de incentivo otorgado en el impuesto a las ganancias, observamos que es necesario para que este tipo de medidas prospere sin transferir ingresos a fiscos extranjeros, que Argentina revise su política en materia de convenios internacionales para evitar la doble imposición. En primer lugar se torna necesaria la celebración de más tratados con otros países, vimos que esa es una de las ventajas de Irlanda, podría contemplarse la posibilidad para inversores extranjeros de deducir en sus países de residencia las pérdidas incurridas en Argentina vinculadas al desarrollo de software, por ejemplo incorporando en los tratados “cláusulas de la incorporación o recaptura de pérdidas”, o “matching credit”.

También consideramos necesario tener en cuenta que todo desarrollo de software puede requerir del intercambio tecnológico a partir de desarrollos ya efectuados en el exterior, para lo cual puede resultar necesario el pago de licencias de uso, que hoy según el criterio del Fisco y de la Corte se encuentran sujetas al 31,5% de retención según la ley del impuesto a las ganancias. Por otro lado como vimos en el punto 4.4.3.4, no todos los convenios tienen una especificación clara en cuanto a la inclusión del software en las limitaciones para el pago de regalías al exterior, siendo este otro punto cuya aclaración es necesaria.

Entendemos que también podría haberse incluido la exención o al menos una reducción en la retención del impuesto a las ganancias para aquellos casos que resulte necesario contratar licencias de uso de software o importar tecnología con el objetivo de aplicarla a planes de investigación y desarrollo de nuevos programas.

Como hemos expuesto en el punto 4.6.3, vedar los beneficios de la ley de promoción del software al auto-desarrollo es discriminatorio, atenta contra la equidad del sistema tributario, limita el desarrollo de la industria y las posibilidades de capacitación mediante la inversión privada de mano de obra calificada. Vemos con esto que un beneficio en deducciones especiales o créditos de impuesto por gastos en investigación tanto para el auto-desarrollo como para el desarrollo con fines comerciales, sería más equitativo y fácil de controlar.

También es necesario adecuar otros casos que pudieran dar lugar a dudas o inequidades en el tratamiento impositivo. En particular estimamos conveniente considerar:

- a) Debería otorgarse desgravación en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en la misma medida que se otorgó para el Impuesto a las Ganancias: 60%.
- b) Debería eximirse en el impuesto sobre los bienes personales a los intangibles representativos de software desarrollado y registrado en los términos de la ley 11.723, tanto para el caso que formaren parte del patrimonio de una persona física o cuando formaren parte del patrimonio de un sujeto empresa y por esta vía quedaren alcanzados, por aplicación del artículo 25 de la ley.
- c) el beneficio concedido en el artículo 8° de ley referido al Bono de crédito fiscal utilizable para el pago del IVA puede resultar en un beneficio cuya efectividad dependerá de las posibilidades de traslado del impuesto.

como lo definen los Artículos 4° y 23 del mismo reglamento, sobre el total de ventas realizadas por el beneficiario en esos mismos conceptos, tomando en cuenta el año calendario o fracción proporcional.

A los efectos del otorgamiento de los beneficios previstos en el artículo 8° de la Ley, la Autoridad de Aplicación deberá exigir, durante el primer año de vigencia del régimen, el cumplimiento de al menos una de las condiciones referidas; a partir del tercer año de vigencia del presente régimen, la Autoridad de Aplicación deberá exigir el cumplimiento de al menos dos de dichas condiciones, para lo cual dictará las normas complementarias para la implementación de los mencionados criterios. La norma no aclara cuantos requisitos exigiría la Autoridad de aplicación durante el segundo año de vigencia, es importante que se aclare este punto porque podría afectar en determinados casos la vigencia del beneficio y en definitiva la seguridad jurídica del régimen para potenciales inversores.

Quienes soliciten beneficios y desarrollen actividades de distinta naturaleza además de las promocionadas, la norma aclara que el beneficio sólo se otorgará sobre las actividades promovidas, a este fin deberán presentar, conforme a lo estipulado en el artículo 11 de la Ley y 3° y 8° del Reglamento, un Plan de Actividades Proyectadas el cual surgirá el monto estimado del crédito. Asimismo, para estos casos, el artículo 10 inciso a) de la resolución 61/95 aclara que el beneficio respecto de las contribuciones patronales se calculará sobre la nomina salarial imputada a las actividades promovidas declaradas en el Anexo II de dicha Resolución.

Se delega en la AFIP la instrumentación de una cuenta corriente computarizada para cada beneficiario, en la que el crédito previsto en el artículo 8° de la Ley será consignado. Cabe aclarar que este esquema de cuenta corriente computarizada ya viene siendo utilizado en la Promoción Industrial, a partir de la sanción de la Ley 23658 con el régimen de sustitución de beneficios y reglamentada posteriormente mediante Decreto 2054/92.

4.6.1.3.- Desgravación en el Impuesto a las Ganancias:

Para los adherentes al régimen el artículo 9° de la Ley prevé una desgravación de 60 por ciento (60%) en el monto total del Impuesto a las Ganancias determinado en cada ejercicio fiscal.

La norma aclara que este beneficio alcanza a quienes en las magnitudes que determine la Autoridad de Aplicación, acrediten:

- a) gastos de investigación y desarrollo y/o
- b) procesos de certificación de calidad y/o
- c) exportaciones de software, en las magnitudes que determine la autoridad de aplicación.

La res. 61/05 establece que el porcentaje establecido se aplicará sobre el Impuesto a las Ganancias correspondiente a las actividades promovidas.

El artículo 9° del reglamento especifica que la desgravación está referida al total del impuesto a las ganancias devengado en virtud del ejercicio de la actividad beneficiada,

siendo aplicable para los **ejercicios fiscales que se inicien** con posterioridad a la fecha en que el beneficio haya sido otorgado.

La determinación final del monto del beneficio deberá surgir de las declaraciones juradas determinativas del impuesto conforme a los procedimientos generales establecidos por la AFIP con el impuesto a las ganancias.

Los procedimientos de solicitud y evaluación son simultáneos para los beneficios contemplados en los artículos 8° (Bonos de Crédito Fiscal) y 9° (Desgravación en Ganancias) de la ley 25.922, y la documentación requerida, así como los criterios que aplique la Autoridad de Aplicación en cuanto a las magnitudes compatibles con los objetivos del régimen, serán los mismos para ambos beneficios.

No obstante, existe una diferencia importante a nuestro juicio en la instrumentación de ambos beneficios. Mientras el del artículo 8° se prevé su acreditación mediante una cuenta corriente computarizada, el del artículo 9° se deja librado al resultado real acaecido en cada ejercicio. Entendemos que en este último caso debería haberse mantenido el criterio iniciado con la ley 23658 y el Decreto 2054/92 para la promoción industrial, cuantificando el costo fiscal del proyecto a priori y administrando su utilización en una cuenta corriente computarizada. Creemos que esto resulta de más fácil y segura administración y control para el Fisco sin obstar a cualquier cláusula que pudiera arbitrarse para que periódicamente se reevalúe el beneficio a acordar en función de la evolución del negocio.

Conforme al artículo 10 de la ley, a partir del tercer año de vigencia del régimen los sujetos que adhieran deberán cumplir con alguna norma de calidad reconocida, aplicable a los productos de software, para la percepción de los beneficios impositivos. Sobre este requisito, el reglamento delega en la Autoridad de Aplicación la instrumentación de las acciones necesarias y la elaboración del listado de normas aplicables.

4.6.2.- *Beneficio cambiario:*

Conforme al artículo 12 de la Ley, las importaciones de productos informáticos que realicen los sujetos que adhieran al régimen, quedan excluidas de cualquier tipo de restricción presente o futura para el giro de divisas con motivo del pago de importaciones de hardware y demás componentes de uso informático que sean necesarios para las actividades de producción de software.

Dada la importancia de este tema para cualquier proyecto de negocios, tenga o no tenga beneficio fiscal, entendemos que es sumamente necesario su pronta reglamentación así como también hacerlo extensivo a las exportaciones.

Es necesario una reglamentación que especifique cuales son los elementos de "hardware" y "componentes" alcanzados por el beneficio ya que no queda claro si entre ellos también se encuentra un software incluido en el elemento importado. Sabido es que en la mayoría de los casos un equipo determinado requerirá de un software operativo para su funcionamiento y ha ocurrido, como por ejemplo el caso tratado en el dictamen DAT 76/03, sobre alícuota reducida en el IVA donde el Fisco opinó que el beneficio alcanzaba al hardware pero no al software operativo de una computadora.

El hecho de no excluirse del control de cambios a las exportaciones, así como también no otorgarle el beneficio de la estabilidad cambiaria a esta industria, puede consistir en una fuerte barrera al ingreso e inversiones. Por otro lado, cabría considerar en esta materia que el régimen de incentivos mineros de la Ley 24196 otorga también el beneficio de estabilidad cambiaria para los proyectos aprobados antes del reestablecimiento del control de cambios.

4.6.3.- Actividades comprendidas en el régimen:

El artículo 4° de la Ley establece que: *“Las actividades comprendidas... son la creación, diseño, desarrollo, producción e implementación y puesta a punto de los sistemas de software desarrollados y su documentación técnica asociada, tanto en su aspecto básico como aplicativo, incluyendo el que se elabore para ser incorporado a procesadores utilizados en bienes de diversa índole, tales como consolas, centrales telefónicas, telefonía celular, máquinas y otros dispositivos.”...*

Este es el principio general, que excluye en la misma norma al auto-desarrollo de software, luego el decreto reglamentario, en su artículo 4° especifica que las actividades comprendidas son:

a) Desarrollo y puesta a punto de productos de software originales registrables como obra inédita o editada elaborados en el país, o primera registración, en los términos de la ley 11.723.

b) Implementación y puesta a punto a terceras personas de productos de software propios o creados por terceros, de productos registrados en las condiciones descriptas en el inciso a).

c) Desarrollo de partes de sistemas, módulos, rutinas, procedimientos, documentación y otros que estén destinados para sí o para ser provistos a terceros, siempre que se trate de desarrollos integrables o complementarios a productos de software registrables en las condiciones del inciso a).

d) Desarrollo de software a medida, cuando esta actividad permita distinguir la creación de valor agregado, aun cuando en los contratos respectivos se ceda la propiedad intelectual a terceros.

e) Servicios informáticos de valor agregado orientados a mejorar la seguridad de equipos y redes, la confiabilidad de programas y sistemas de software, la calidad de los sistemas y datos y la administración de la información y el conocimiento en las organizaciones, entre otros.

f) Desarrollo de productos y servicios de software, existentes o que se creen en el futuro, que se apliquen efectivamente a actividades tales como "e-learning", marketing interactivo, "e-commerce", Servicio de Provisión de Aplicaciones (ASP), edición y publicación electrónica de información, y otros, siempre que se encuentren formando parte integrante de una oferta informática integrada, y agreguen valor a la misma. En este caso, así como en los incisos d) y e), la Autoridad de Aplicación podrá dictar las normas aclaratorias que resultaren necesarias a los fines de delimitar el perfil de actividades comprendidas.

g) *Servicios de diseño, codificación, implementación, mantenimiento, soporte a distancia, resolución de incidencias, conversión y/o traducción de lenguajes informáticos, adición de funciones, preparación de documentación para el usuario y garantía o asesoramiento de calidad de sistemas, entre otros, todos ellos a ser prestados a productos de software y con destino a mercados externos.*

h) *Desarrollo y puesta a punto de software que se elabore para ser incorporado en procesadores (software embebido o insertado) utilizados en bienes y sistemas de diversa índole, tales como consolas para multimedia, equipamiento satelital y espacial en general, equipos y sistemas de telefonía fija, móvil y transmisión y recepción de datos, sistemas de telesupervisión y telegestión, máquinas y dispositivos de instrumentación y control.*

Consideramos que vedar los beneficios de la ley de promoción del software al auto-desarrollo es discriminatorio, atenta contra la equidad del sistema tributario, y lo que es peor, limita seriamente el desarrollo de la industria del software y las posibilidades de capacitación mediante la inversión privada de mano de obra calificada. Es claro que los beneficios tal como están establecidos se tornan de difícil control para este caso pero bien podría otorgarse para el caso de auto-desarrollo deducciones especiales o créditos de impuesto.

4.6.4.- Actividades excluidas:

El mismo artículo 4º in fine complementado por el artículo 4º último párrafo del decreto reglamentario excluyen expresamente del régimen al auto-desarrollo de software, definiéndolo como aquel destinado al uso propio o en empresas vinculadas, aun cuando se efectúe el desarrollo y puesta a punto de productos de software originales registrables como obra inédita o editada elaborados en el país, o primera registración, en los términos de la ley 11.723.

Asimismo, el artículo 23 de la ley excluye expresamente del régimen a los siguientes supuestos:

- a) la solución de problemas técnicos que se hayan superado en proyectos anteriores sobre los mismos sistemas operativos y arquitecturas informáticas.
- b) el mantenimiento, la conversión y/o traducción de lenguajes informáticos, la adición de funciones y/ o preparación de documentación para el usuario, garantía o asesoramiento de calidad de los sistemas no repetibles existentes.
- c) las actividades de recolección rutinarias de datos.
- d) la elaboración de estudios de mercado para la comercialización de software.
- e) aquellas otras actividades ligadas a la producción de software que no conlleven un progreso funcional o tecnológico en el área del software.

El artículo 23 del Decreto Reglamentario aclara que si las actividades de servicio de mantenimiento, soporte a distancia, resolución de incidencias, conversión y/o traducción de lenguajes informáticos, adición de funciones, preparación de documentación para el usuario y garantía o asesoramiento de calidad de los sistemas, se lleven a cabo como

consecuencia directa de actividades de exportación de software, podrán ser consideradas como actividades de exportación de software a efectos de este régimen, pero en su segundo párrafo aclara que las actividades mencionadas en el artículo 23 de la ley en ningún caso podrán gozar de los beneficios del FONSOFT, con lo cual entendemos quedarían fuera de este beneficio aún cuando se diera dicha situación consecuente.

4.6.5.- Contabilidad separada:

Es este un principio básico que rige a la administración de todo proyecto promovido, ya lo hemos conocido en otros regímenes como por ejemplo en la ley 22.021 de promoción industrial.

Para el caso particular de la industria del software la ley establece en su artículo 11 para aquellos casos donde quienes adhieran a los beneficios desarrollen otras actividades de distinta naturaleza juntamente con la industria del software como actividad principal, imponiéndoles la obligación de llevar su contabilidad de manera tal que permita la determinación y evaluación en forma separada de la actividad promovida del resto de las desarrolladas.

Cuando existan gastos comunes a las distintas actividades mencionadas en el párrafo anterior, los sujetos adherentes deberán apropiarlos respetando criterios objetivos de reparto, y sobre este particular la norma señala a título enunciativo criterios como cantidad de personal empleado, monto de salarios pagados, espacio físico asignado u otros. Hubiera sido conveniente que a este respecto la norma estableciera un parámetro fijo o delegase esta función en la Autoridad de Aplicación a fin de evitar situaciones de incertidumbre que pudieran derivar en excesos.

Por otra parte, la misma norma impone a los beneficiarios, la obligación de declarar y presentar anualmente a la Autoridad de Aplicación, en la forma y tiempo que ésta establezca, los porcentuales de apropiación de gastos entre las actividades distintas y su justificativo, agregando el reglamento en su artículo 11 que la contabilidad se efectuará en consideración de lo declarado en el Plan de Actividades Projectadas.

4.6.6.- Sujetos comprendidos:

Como regla general el artículo 2º de la ley establece que podrán acogerse las personas físicas y jurídicas constituidas en la República Argentina que cumplan con los siguientes requisitos:

- 1) que su actividad principal sea la industria del software, entendiendo este concepto conforme lo define el artículo 2º del reglamento, el cual aclara que se "*entenderá que un sujeto desarrolla como actividad principal la industria del software cuando más del CINCUENTA POR CIENTO (50%) de sus actividades estén comprendidas en el sector de software y servicios informáticos*"
- 2) que se encuentren habilitadas para actuar dentro de su territorio con ajuste a sus leyes y debidamente inscritas conforme a las mismas y
- 3) desarrollen en el país y por cuenta propia las actividades alcanzadas por el régimen.

Expresa Ferraro en su artículo citado más arriba, que "el reglamento pareciera crear una tercera posibilidad, ya que mientras la ley condiciona directamente a las personas a las que alude, a que se encuentren habilitadas, el reglamento genera una opción: "o que se hallen habilitadas".

Entendemos más bien, que se trata de un defecto legislativo, donde por error se han entrecruzado criterios de sujeción territorial. Por un lado la ley admite:

- a) personas físicas: a este particular la ley no especifica condición de residencia, nacionalidad o domicilio
- b) personas jurídicas "constituidas en la República Argentina"

A estos dos sujetos así especificados la ley les impone como condición que se encuentren habilitados para actuar en el país.

Por otra parte, el Decreto Reglamentario expresa que podrán ser beneficiarios:

- a) personas físicas domiciliadas en Argentina,
- b) personas jurídicas constituidas en Argentina, ó
- c) personas jurídicas habilitadas para actuar en el territorio argentino.

De este modo a nuestro juicio el Decreto excede en la reglamentación en dos casos: a) al imponer la condición de domiciliados en el país a personas físicas cuando la ley no lo dice y b) al permitir que personas jurídicas habilitadas para actuar en el país puedan obtener los beneficios de la ley 25922. Este último podría ser el caso de los "establecimientos permanentes", para lo cual no vemos ningún impedimento desde el punto de vista conceptual para su inclusión, excepto que debería decirlo la misma ley en pos de la seguridad jurídica que todo régimen de beneficios requiere.

Adicionalmente, el artículo 16 segundo párrafo del Decreto Reglamentario establece que no se otorgarán incentivos en el marco de la ley 25922 a las personas físicas o jurídicas que:

- a) Integren sus órganos de administración, dirección o fiscalización con una o más personas que:
 - a. Hayan sido condenadas por delitos dolosos contra la propiedad o en perjuicio de o contra la Administración Pública Nacional, Provincial o Municipal.
 - b. Estén procesadas en sede penal con causa pendiente que pueda dar lugar a condena por alguno de los delitos enunciados en el apartado anterior.
 - c. Hayan sido sancionadas con exoneración en la Administración Pública u Organismos estatales, en todos los niveles, mientras no sean rehabilitadas.
 - d. Sean deudores morosos del Estado en todos sus niveles, mientras persista esta situación.
 - e. Hayan integrado los órganos de administración, representación o fiscalización de personas jurídicas que hubieren perdido beneficios por uso indebido de la promoción por actos consumados durante su gestión, habiendo tenido responsabilidad por los mismos, y hasta 5 años a partir del acto declarativo de la caducidad.

b) Ha sido beneficiarias de incentivos y hubieran perdido los mismos por causa que les fuere imputable y hasta 5 años desde el acto declarativo de la caducidad.

4.6.7.- Inscripción en el Registro, condiciones:

Como requisito para adherir a régimen, el artículo 3° de la ley establece que los interesados deberán inscribirse en el registro habilitado por la Autoridad de Aplicación, y faculta a ésta misma a celebrar convenios con las Provincias a fin de garantizar la inscripción de los interesados.

El artículo 3° del reglamento complementa la norma de la ley estableciendo los interesados "*reuniendo las condiciones que fije la Autoridad de Aplicación*", podrán solicitar la inscripción. Entendemos que es esta otra expresión poco precisa del reglamento que podría pecar de exceso sobre la ley, por cuanto podría interpretarse como facultad de dicha autoridad el establecer condiciones para la inscripción siendo que éstas debería ser únicamente las que ya fijó la ley y ninguna otra más. Sobre este particular remitimos nuestro análisis a la historia de los incentivos fiscales en el país donde la discrecionalidad de las autoridades de aplicación ha tenido un rol que debería movernos a la reflexión.

Por su parte la autoridad ya reglamentó el procedimiento de inscripción mediante la Resolución Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, 61/2005 creando el Registro Nacional de Productores de Software y Servicios Informáticos, estableciendo los requisitos, plazos y condiciones que deberán cumplir los responsables para ser considerados beneficiarios del régimen.

El mismo artículo 3° el reglamento a partir del segundo párrafo establece que los interesados deberán completar y firmar un Formulario Guía de inscripción, anexo de la Resolución 61/2005. La misma norma aclara que si el 80% de las actividades que desarrolla el interesado se encuentra dentro de las beneficiadas, el beneficio se otorgará sobre la totalidad de la actividad del beneficiario.

Pero en aquellos casos en que el sujeto interesado realizare actividades no beneficiadas juntamente con las beneficiadas, encontrándose incluido en los casos previstos en el artículo 11 de la ley, siempre y cuando éstas últimas superen el mínimo del 50% establecido en el artículo 2 del reglamento, el procedimiento consistirá en los siguientes pasos:

- a) El solicitante deberá presentar un Plan de Actividades Proyectadas, en el cual deberán consignar conforme a lo establecido por el artículo 8°, 7° párrafo del reglamento, : a.1) un presupuesto de ingresos y egresos proyectados de las actividades promovidas; a.2) la nómina salarial proyectada aplicada a dichas actividades, que no podrá ser inferior a la existente en la empresa para esas mismas actividades con anterioridad a la fecha de su inscripción, y a.3) una descripción de la actividad proyectada y de sus objetivos, en especial en cuanto a generación de empleo, aumento de inversión, incremento de capacidad competitiva, agregación de valor y aumento de exportaciones.
- b) La Autoridad de Aplicación, por resolución fundada, se expedirá acerca de la inclusión del solicitante en el régimen, y de los "**monto estimados**" de los beneficios que corresponda aplicar, haciendo mención a la actividad o actividades con motivo de las cuales se concede el beneficio y los montos

estimados del beneficio, entregando de corresponder al beneficiario, un certificado que acredite su condición de beneficiario del régimen.

- c) El carácter de beneficiario se adquiere desde la fecha de presentación del formulario de inscripción.
- d) En caso de producirse modificaciones en las condiciones que dieron lugar al otorgamiento de cualquiera de los beneficios, los beneficiarios deberán comunicarlas antes del 31 de marzo del año siguiente al cual se hubieran producido, con carácter de declaración jurada a la Autoridad de Aplicación.”

Lo hasta aquí expuesto sobre el trámite de inscripción es lo que establecen la ley y el reglamento sobre el mismo pero no obstante ello nos caben los siguientes comentarios.

En primer lugar, para el beneficiario que desee inscribirse es de vital importancia la fecha en que lo haga, ya que como hemos expuesto la misma será determinativa de los beneficios, teniendo un rol fundamental en el beneficio de estabilidad fiscal al ser otorgado el carácter de beneficiario desde esa fecha. Esto es así por cuanto el artículo 7° del reglamento establece que la estabilidad fiscal opera desde cuando sea otorgada y el artículo 3° del mismo cuerpo establece que el beneficio se considera otorgado desde la inscripción.

En segundo lugar, el hecho de que el monto de los beneficios se informe en forma estimada podría representar a nuestro juicio, un semillero de conflictos dado que seguramente las condiciones cambiarán y es de suponer que si los negocios son exitosos, aumenten las exportaciones, la dotación de personal, y por ende se incremente el flujo de ingresos y egresos lo que debería derivar en un incremento del costo fiscal teórico.

Por su parte, la ley no otorga un monto fijo de liberación o exención por año de vigencia del beneficio, simplemente otorga la estabilidad fiscal, la liberación del 60% en el impuesto a las ganancias y un bono utilizable para cancelar tributos nacionales representativo del 70%. Es decir, el monto del beneficio puede variar año tras año y no existe un mecanismo claro de estimación y ajuste que entendemos debería instrumentarse a través de una resolución de la Autoridad de Aplicación para lo cual el mismo artículo 21 del reglamento le confiere facultades.

El 8° párrafo del artículo 3° del reglamento establece que la Autoridad de Aplicación realizará las verificaciones necesarias a fin de constatar el mantenimiento de las condiciones de otorgamiento del beneficio, conforme lo establece el 8° párrafo del artículo 3° de la reglamentación, con lo cual se le está confiriendo a la misma el poder de policía sobre el cumplimiento de las condiciones de otorgamiento del beneficio.

A nuestro juicio, resultaría conveniente que la misma Autoridad de Aplicación sea la encargada de controlar el cumplimiento de las condiciones de otorgamiento. Esta atribución debería caer en el organismo encargado de la recaudación.

4.6.7.1.- Trámite de inscripción:

El trámite para la inscripción en el Registro Nacional de Productores de Software y Servicios Informáticos previsto en el artículo 3° del Decreto 1594/2004, se encuentra reglamentado en la Resolución S. I. C. y P. y M. E. 61/2005.

Básicamente, la forma de presentación está prevista para dos situaciones alternativas: la primera, cuando el solicitante acredite la realización de actividades promovidas en un porcentaje superior al 80%, y la segunda cuando acredita que dichas actividades se encuentren entre el 50% y el 80%.

En el primer caso deberán presentar con carácter de declaración jurada, los formularios LPS previstos en el Anexo I de la resolución que constan de 8 hojas donde deberá informarse: a) CUADRO I: datos de la persona (física o jurídica), domicilio real y legal, y datos de las personas autorizadas a firmar; b) CUADRO II: perfil empresario y modelo de negocio; c) CUADRO III: condiciones de acceso para personas físicas y sociedades de hecho, previstas en el artículo 16 segundo párrafo del Decreto 1594/2004; CUADRO IV: condiciones de acceso exigibles a personas jurídicas conforme a lo previsto en el artículo 16 segundo párrafo del Decreto 1594; CUADRO V: situación actual del solicitante en cuanto a cantidad de personal empleado nómina de la empresa y contribuciones patronales amparadas por la ley 25922; CUADRO VI: declaración de actividades actuales del solicitante; CUADRO VII: declaración de personal afectado a actividades promovidas; CUADRO VIII: evolución de actividades para el ejercicio siguiente.

En el segundo caso deberán presentar con carácter de declaración jurada los formularios LPS previstos en el Anexo II de la resolución que constan de 11 hojas donde deberá informarse: además de los cuadros I a VIII requeridos para el primer caso, los siguientes cuadros: CUADRO IX: breve reseña del plan de actividades proyectadas; CUADRO X: presupuesto de ingresos y egresos y presupuesto de ocupación de personal para los próximos tres años; CUADRO XI: detalle de actividades proyectadas.

Para la determinación de los porcentajes de actividad promovida a considerar a efectos de encuadrar la solicitud de beneficios, la resolución otorga la opción al presentante de elegir el criterio que considere más favorable entre los dos siguientes:

- El porcentaje resultante de la cantidad de empleados afectados a las actividades promovidas, sobre la cantidad total de empleados de la presentante.
- El porcentaje resultante de la masa salarial mensual pagada en los últimos doce meses en concepto de las actividades comprendidas, sobre la masa salarial mensual total que abonó la presentante en igual período.

La presentación de los Formularios Guía de Inscripción se realizará ante la Dirección de Mesa de Entradas y Notificaciones de la Dirección General de Despacho y Mesa de Entradas dependiente de la SUBSECRETARIA DE ADMINISTRACION Y NORMALIZACION PATRIMONIAL, de la SECRETARIA LEGAL Y ADMINISTRATIVA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, la cual deberá controlar que los mismos contengan los requisitos y demás formalidades establecidos.

Luego, la Dirección de Mesa de Entradas y Notificaciones deberá remitir la presentación a la SUBSECRETARIA DE INDUSTRIA, de la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION a efectos de la prosecución del trámite.

En los casos en que la actividad promovida supere el 80% las presentaciones realizadas tendrán el siguiente trámite:

a) La Dirección Nacional de Industria, dependiente de la SUBSECRETARIA DE INDUSTRIA, dentro de un plazo de VEINTE (20) días hábiles, procederá al análisis de la documentación.

b) Eventualmente, la Dirección Nacional de Industria podrá intimar al solicitante, por única vez, a subsanar las deficiencias que pudieran existir en la solicitud, dentro de un plazo de DIEZ (10) días hábiles, bajo apercibimiento de dar por desistida la presentación.

c) Cumplidos a) y b), la SUBSECRETARIA DE INDUSTRIA, elevará dentro de un plazo de TREINTA (30) días hábiles, el correspondiente proyecto de resolución mediante el cual se inscriba al solicitante en el REGISTRO NACIONAL DE PRODUCTORES DE SOFTWARE Y SERVICIOS INFORMATICOS, a efectos de ser considerado como beneficiario del Régimen de Promoción de la Industria del Software instaurado por la Ley N° 25.922.

d) Resuelta la inscripción se procederá a notificar la misma al solicitante y a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

e) En el supuesto que la SUBSECRETARIA DE INDUSTRIA, haya concluido que no se encuentran reunidos los requisitos establecidos para la inscripción, se tendrá por denegada la misma, debiendo tal extremo notificarse al solicitante. Si del análisis efectuado se determinara que el solicitante procedió a un incorrecto encuadre de sus actividades, el mismo no podrá ser subsanado, debiendo efectuarse una nueva presentación.

Por otra parte, en los casos en que la actividad promovida se encuentre entre el 50% y el 80% del total realizado por el solicitante, las presentaciones tendrán el siguiente trámite:

a) La Dirección Nacional de Industria, del mismo modo que en el caso anterior y observando los mismos plazos deberá analizar la documentación presentadas y eventualmente solicitar que se subsanen las deficiencias detectadas.

b) Cumplido dicho control, la Dirección Nacional de Industria, examinará dentro de un plazo de VEINTE (20) días hábiles, el Plan de Actividades Proyectadas, a efectos de elaborar una propuesta fundada de determinación de actividades y montos sujetos a los beneficios del Régimen. En caso de que resultare necesario solicitar alguna aclaración o información adicional, podrá intimar al solicitante dentro de un plazo de DIEZ (10) días hábiles, bajo apercibimiento de dar por caída la presentación.

c) En el supuesto que la SUBSECRETARIA DE INDUSTRIA haya concluido que no se encuentran reunidos los requisitos legales establecidos para la inscripción, se tendrá por denegada la presentación debiendo tal extremo notificarse al solicitante.

d) Cumplidos los procedimientos comentados en a) y b) precedentes, la SUBSECRETARIA DE INDUSTRIA elevará dentro de un plazo de DIEZ (10) días hábiles, el correspondiente proyecto de resolución mediante el cual se inscriba al solicitante en el REGISTRO NACIONAL DE PRODUCTORES DE SOFTWARE Y SERVICIOS INFORMATICOS a efectos de ser considerado como beneficiario del

Régimen de Promoción de la Industria del Software instaurado por la Ley N° 25.922, debiendo contener el proyecto de manera fundada los montos de beneficios que corresponda aplicar, haciendo mención a la actividad o actividades con motivo de las cuales se concede el beneficio y los montos estimados de los mismos en función del Plan de Actividades Projectadas presentado.

e) Resuelta la inscripción, se procederá a notificar la misma al solicitante y a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP).

Para ambos casos cabe tener en cuenta que los plazos previstos se corresponden con el plazo general establecido en el Decreto Reglamentario, en su artículo 3º, el cual le acuerda a la Autoridad de Aplicación 60 días para expedirse.

4.6.7.2.- Procedimientos de información y verificación:

Una vez efectuada la inscripción en el Registro, los beneficiarios, deberán comunicar las modificaciones producidas en las condiciones que dieron lugar al otorgamiento del beneficio, en los términos del sexto párrafo del artículo Título III artículo 11 de la Resolución 61/2005 y del artículo 3º del Anexo I del Decreto Reglamentario N° 1594/2004, antes del 31 de marzo del año siguiente a aquél en que se produjo la modificación.

En el supuesto que dicha modificación implicara un cambio en el encuadramiento del beneficio otorgado, conforme a lo previsto en los Artículos 3º y 4º de la Resolución 61/2005, los beneficiarios deberán realizar dicha comunicación dentro de los DIEZ (10) días hábiles contados desde que tuvo lugar la misma, bajo apercibimiento de decaimiento del beneficio por aplicación de las sanciones previstas en el Artículo 20 de la Ley N° 25.922.

Junto con dicha comunicación, el beneficiario deberá presentar la solicitud de cambio de categoría. Si la re-categorización lo encuadrara en el Artículo 4º de la resolución (actividad promovida entre el 50% y el 80%) deberán completar los formularios LPS previstos en el Anexo III de la misma, que constan de seis hojas con la siguiente información: a) CUADRO I: información de las modificaciones en las condiciones que dieron lugar al otorgamiento del beneficio; b) CUADRO II: situación actual del solicitante en cuanto personal empleado y contribuciones patronales beneficiadas; c) CUADRO III: evolución estimada para el siguiente ejercicio en cuanto a nómina salarial y contribuciones patronales beneficiadas; d) CUADRO IV: breve reseña del plan de actividades proyectadas; e) CUADRO V: presupuesto de ingresos, gastos y personal para los próximos tres ejercicios, y f) CUADRO VI: detalle de actividades proyectadas.

Presentada esta información la Autoridad de Aplicación seguirá el procedimiento antes comentado para los casos en que la actividad promovida represente entre el 50% y el 80% de la actividad total conforme al artículo 8º y concordantes de la Resolución.

En caso que la re-categorización los encuadrara en el Artículo 3º de la resolución (actividad promovida superior a 80%) deberán completar el Anexo IV de la misma, que consta de tres hojas con la siguiente información: a) CUADRO I: modificaciones en las condiciones que dieron lugar al otorgamiento de los beneficios; b) CUADRO II: situación actual del solicitante en cuanto a personal ocupado y contribuciones patronales

beneficiadas: c) CUADRO III: evolución estimada para el ejercicio siguiente en cuanto a personal y contribuciones patronales beneficiadas.

Efectuada la presentación, el trámite seguirá el curso previsto para los casos de actividad promovida superior al 80% establecido en el Artículo 7º y concordantes de la resolución. En caso de que el beneficiario no presentara la referida solicitud, el beneficio se considerará extinguido de automáticamente.

Conforme al art. 12. de la resolución, a partir de su inscripción en el Registro, los beneficiarios deberán presentar en forma cuatrimestral la información correspondiente a facturación, masa salarial y empleados discriminando las actividades promovidas del resto de las actividades.

Asimismo, antes del 15 de febrero de cada año calendario, deberán presentar un informe de cumplimiento de las condiciones expuestas en la presentación, de acuerdo al modelo obrante en el Anexo V que consta de una hoja denominado CUADRO I, donde deberá presentarse un informe comparativo de las actividades desarrolladas actualmente, informe sobre las actividades promovidas, evaluación del grado de cumplimiento e informe de auditoría.

Dicho informe deberá estar certificado por la firma de un contador público nacional y **demás formalidades que oportunamente establezca la Autoridad de Aplicación**. La falta de presentación de dicho informe, en tiempo y forma, determinará la caducidad automática del beneficio otorgado.

Conforme lo establece el art. 13 de la resolución, si la Autoridad de Aplicación no objetara el informe mencionado en el artículo precedente, con anterioridad al 31 de marzo del año de presentación, se tendrá por renovado el beneficio concedido oportunamente. En este supuesto, la constancia de presentación del informe, junto con la resolución de inclusión en el Régimen, servirá como suficiente certificación de su condición de beneficiario, en concordancia con el requisito establecido en el segundo párrafo in fine del artículo 9º del Decreto 1594/2004. Aquí la redacción no es muy clara a nuestro juicio pero se entiende que este plazo está referido al informe a presentar antes del 15 de febrero firmado por Contador Público.

No obstante producida la renovación del beneficio, la Autoridad de Aplicación podrá controlar y auditar a los beneficiarios, en cualquier momento de ese año calendario. A tal fin la empresa beneficiaria deberá facilitar a la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION la documentación que ésta le requiera cuando ello resulte necesario para la correcta realización de tales auditorías.

La renovación del beneficio no supone la expurgación de posibles defectos, omisiones o falsedades detectadas en las presentaciones efectuadas.

En cuanto al seguimiento de los beneficios otorgados por parte de la administración, el artículo 14 de la resolución establece: *“La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA informará mensualmente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP), el listado de beneficiarios del Régimen. Asimismo, solicitará a la ADMINISTRACION FEDERAL DE*

INGRESOS PUBLICOS (AFIP) que informe los posibles incumplimientos registrados en el marco de lo dispuesto por el Artículo 6° de la Ley N° 25.922. De registrarse incumplimientos, la Autoridad de Aplicación procederá a intimar a los beneficiarios a que regularicen su situación dentro de un plazo de DIEZ (10) días hábiles. En caso contrario, la Autoridad de Aplicación hará ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 20 de la citada ley, sin perjuicio de las sanciones que, de corresponder, pudiera imponerle la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP), entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, en el ámbito de su competencia específica.”

Cabe tener en cuenta esta norma ante cualquier incumplimiento en proyecto comprometido por el beneficiario, atento al escaso tiempo que la norma prevé para su regularización.

Conforme al art. 15 de la resolución la AFIP establecerá, en el ámbito de sus competencias, los procedimientos, condiciones y demás modalidades que deberán observar los beneficiarios a efectos del ejercicio de los beneficios otorgados por el presente Régimen.

Hasta el presente estos procedimientos y modalidades no se han dictado, lo cual sería muy importante que tuviera consideración de parte de dicho organismo dado que hace a la operatividad y puesta en funcionamiento del régimen. Para el beneficio sobre las contribuciones patronales, previsto en el artículo 8° de la Ley, el artículo 8°, 6° párrafo del Decreto 1594/2004 establece que el mismo será instrumentado a través de una cuenta corriente computarizada pero aún no está previsto el mecanismo de acreditación efectiva del mismo por parte de la AFIP, pero es importante tener en cuenta que ya existen normas similares para la promoción industrial a través de la RG 3680 por ejemplo, con lo cual, salvando as diferencias entre ambos regímenes de incentivos, no deberían existir grandes complicaciones para su realización.

4.6.8.- Régimen de sanciones:

El artículo 20 de la ley establece que el incumplimiento por parte de los beneficiarios, de lo establecido en la ley y en las disposiciones de la Autoridad de Aplicación, así como la falta de veracidad de las declaraciones y comunicaciones, y la omisión de comunicación de modificaciones, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones:

- a) Revocación de la inscripción en el Registro Nacional de Productores de Software y Servicios Informáticos.
- b) Pago de los tributos no ingresados con motivo de la promoción con más los intereses correspondientes.
- c) Inhabilitación para inscribirse nuevamente.

Es este un régimen de sanciones típico de todo régimen de incentivos, aunque podríamos decir que en cierto aspecto un poco más benévolo que algunos otros conocidos, y en otro caso un tanto más rígido. Por ejemplo no prevé multa por los impuestos impagos con motivo de la utilización indebida del beneficio, pero hay otros regímenes que sí lo poseen, como por ejemplo las multas de hasta 1% o hasta 10% del monto del proyecto o inversión, previstas en el artículo 17 de la ley de Promoción Industrial Regional 22021.

Esta posibilidad de aplicar multas entendemos en nada obsta a las que corresponderían por aplicación de la Ley de Procedimientos Tributarios 11683, en sus artículos 45, por omisión de impuestos o 46 en caso de defraudación dado que a nuestro juicio en este caso no correspondería aplicar el principio de “non bis in ídem” que impide sancionar dos veces por una misma infracción, por cuanto entendemos que se refieren a bienes jurídicos distintos.

En el primer caso, una sanción emanada del propio régimen de incentivo por incumplimiento del mismo tiene como bien jurídico protegido, a la facultad del Estado para manejar la política fiscal de manera tal de tender a la prosperidad del país, potestad que tiene su raíz en la cláusula de la Prosperidad prevista en el artículo 75 inciso 18 de la Constitución Nacional. Por otra parte, las sanciones de la ley 11683 tendrán como bien jurídico protegido a la recaudación tributaria.

En cambio, la inhabilitación para volver a inscribirse no aparece así tan directamente establecida en otros regímenes donde también se prevén mecanismos de reducción y ajustes ante incumplimientos. Además creemos que esta cláusula podría verse burlada con la interposición de nuevas personas jurídicas y distintos directivos; y si bien igualmente sería sancionable por aplicación de los principios de la realidad económica, artículo 2º de la Ley de Procedimiento Tributario y la teoría de “corrimiento del velo” en materia societaria, todo lo cual también habilitaría la vía de la ley penal tributaria, igualmente podría llevar creemos que si desde el inicio pudieran evitarse estas situaciones todo resultaría mucho mejor para el futuro del régimen.

Para la sustanciación de los procedimientos de aplicación de las sanciones previstas en la ley 25922, el artículo 20 del Reglamento establece que la instrucción de sumarios o la realización de investigaciones, será dispuesta por la Autoridad de Aplicación con la intervención del servicio jurídico de su órbita. Los sumarios tramitarán conforme a las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación hasta finalizar el proceso de instrucción, y finalizado el mismo se aplicarán las disposiciones de la ley 19549 de procedimientos administrativos y sus modificatorias.

Además de estas disposiciones cabe tener muy en cuenta que la misma Ley Penal Tributaria 24769, tiene una norma específica en la materia en su artículo 4º, referida a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, reprimiendo con prisión de uno a seis años a quien mediante declaraciones engañosas, ocultación maliciosa, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere beneficios fiscales.

4.6.9.- Fondo Fiduciario para financiamiento:

Mediante el artículo 13 de la Ley, se crea el Fondo Fiduciario de Promoción de la Industria del Software (Fonsoft), para su financiamiento, el cual se integrará con los recursos que anualmente se asignen a través de la ley de presupuesto; los ingresos por las penalidades previstas ante el incumplimiento de la ley; los ingresos por legados o donaciones y los fondos provistos por organismos internacionales u organizaciones no gubernamentales.

La Autoridad de Aplicación encargada de este beneficio es La Secretaría de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva, a través de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica quien actuará como fiduciante frente al administrador fiduciario.

El destino principal de estos fondos son Universidades, Centros de Investigación, Pymes y nuevos proyectos, otorgando preferencias a:

- a) quienes se encuentren radicados en regiones con menor desarrollo relativo,
- b) registren en Argentina los derechos de reproducción de software,
- c) generen un aumento cierto y fehaciente de utilización de recursos humanos.
- d) generen incrementos de exportación,
- e) adhieran al régimen de la ley 25922.

En la determinación de este beneficio se aplica el principio del costo compartido no pudiendo superar el aporte del Estado, el 80% del total del proyecto si es reintegrable, y el 60% si no lo fuera.

Bajo estas premisas la Autoridad de Aplicación podrá financiar con hasta un 5% de lo que recaude anualmente:

- a) proyectos de investigación y desarrollo relacionados con las actividades promovidas,
- b) programas de nivel terciario o superior para capacitar recursos humanos..
- c) programas para la mejora de la calidad en los procesos de creación, diseño, desarrollo y producción de software,
- d) asistencia para nuevos emprendimientos.

4.6.10.- Autoridad de aplicación:

Conforme a lo establecido por el artículo 21 de la ley, la autoridad de aplicación del régimen de beneficios para la industria del software es la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del Ministerio de Economía y Producción, quien tendrá a su cargo el dictado de las normas complementarias y aclaratorias que resulten necesarias, y para la confección, presentación y diligenciamiento de la documentación requerida. Deberá publicar en su página de Internet el registro de los beneficiarios del régimen y el monto rebeneficios otorgados.

Entre las funciones que tiene a su cargo la autoridad de aplicación, se destacan, conforme a lo establecido en el artículo 21 del Decreto Reglamentario:

“...a) Recibir y tramitar la documentación que se presente, así como expedirse y resolver, cuando corresponda, acerca de las empresas o personas físicas que acrediten las condiciones necesarias para ser beneficiarias del régimen.

b) Mantener actualizado el listado de beneficiarios, excluyendo a las personas físicas o jurídicas que hubieren dejado de cumplir con los requisitos establecidos para mantenerse dentro del sistema de promoción.

c) Actualizar el listado de actividades comprendidas, teniendo como referencia la evolución de la industria a nivel nacional e internacional.

d) Difundir en el ámbito nacional las normas del Régimen de Promoción de la Industria del Software y demás aspectos vinculados con el desarrollo de la actividad del software en el país.

- e) Dictar las normas complementarias o aclaratorias que resulten conducentes a la aplicación del régimen de promoción de la industria del software.*
- f) Sistematizar la información que, con respecto a consultas previas o proyectos presentados, le remitan los interesados.*
- g) Disponer y realizar inspecciones y auditorias anuales tendientes a constatar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios, así como también el mantenimiento de las condiciones que posibilitaron su encuadramiento en el Régimen de Promoción de la Industria del Software.*
- h) Asesorar a las autoridades impositivas y aduaneras sobre todo lo que fuera atinente al Régimen de Promoción de la Industria del Software con respecto a la actividad que compete a las mismas.*
- i) Expedir los certificados que correspondan de acuerdo a la presente reglamentación.*
- j) Establecer las normas para la confección, presentación y tramitación de las consultas previas y proyectos específicos.*
- k) Disponer e instruir los sumarios por infracciones al régimen de promoción de la industria del software.*
- l) Evacuar las consultas verbales o escritas que se le formularen.*
- m) Efectuar los estudios, trabajos y verificaciones que fueran menester para cumplimentar sus funciones.*
- n) Suscribir los convenios pertinentes con el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o con los Gobiernos Provinciales que adhieran al Sistema.*
- o) Elaborar y actualizar el listado de normas de calidad aplicables a los productos de software, de conformidad con los lineamientos establecidos en el Artículo 10 de la presente reglamentación...”*

Asimismo el artículo 22 remarca lo ya dispuesto en el artículo 21 de la ley en cuanto a la obligación de publicar la lista de empresas beneficiarias y el monto del benéfico, agregando que deberá indicar los plazos de otorgamiento y las prórrogas de beneficios otorgadas.

No obstante en lo que hace a la administración del Fonsoft, previsto en el artículo 13 de la Ley y el mismo número del Decreto Reglamentario, la autoridad de aplicación será la Secretaría de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva, a través de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica.

En otro orden, un punto que consideramos importante destacar por cuanto hace a la financiación de los incentivos, es la observación del Ejecutivo que vetó totalmente el art. 25 de la ley, el cual establecía que los fondos para sostener los beneficios debían

descontarse de los recursos de la Nación solamente, mientras rija el actual régimen de Coparticipación Federal de Impuestos.

Con el veto del PEN el sacrificio fiscal que este régimen demande afectará el reparto de recursos entre las Provincias y la Nación.

Entendemos que ello es correcto debido a que cualquier provincia puede verse beneficiada con la instalación de un establecimiento promocionado, ya que la misma rige en todo el territorio nacional durante el plazo de diez años a partir de su aprobación. Se trata de una promoción sectorial no circunscripta a territorio alguno.

4.7.- Conclusiones acerca de la Industria del Software en Argentina:

La industria del software en Argentina presenta un desarrollo bastante reciente y si bien todavía se encuentra en plena etapa de inicio, es destacable su posición en Latinoamérica, habiendo comenzado el desarrollo de clusters en el interior, modalidad muy utilizada, como hemos visto más arriba en los principales países productores de software.

El gobierno ha lanzado un programa con el objetivo de dar un fuerte impulso a la producción de software en cuyo marco se incluye el régimen de incentivos de la ley 25922, pero la historia en materia de incentivos en nuestro país no es alentadora, principalmente por la gran cantidad de medidas lanzadas para alentar distintos sectores o regiones, que en definitiva no terminaron generando un ambiente de crecimiento y desarrollo industrial.

En esto seguramente ha tenido un rol importante el contexto económico, jurídico y político para que ello suceda, además de carencia de controles rigurosos sobre los beneficios otorgados que ha derivado en utilización indebida y excesiva discrecionalidad en la concesión de los mismos.

Indudablemente el contexto económico de los últimos cincuenta años no ha sido la base sólida que todo régimen de incentivos requiere, y de alguna manera la suspensiones, interrupciones y ajustes de beneficios ocurridos entre 1989 y 1992, son elementos que no dejan de sembrar dudas para cualquier potencial inversor a futuro, respecto de la estabilidad y seguridad jurídica del sistema.

En otros casos notamos que directamente ha habido fallas estructurales en la planificación del beneficio concedido, dado que abiertamente se contradecían con cualquier estímulo a la exportación, caso concreto de la promoción industrial antes del Decreto 804/96, y vemos que en cierta medida vuelve a repetirse en la ley 25922 con el beneficio de certificados de crédito fiscal previsto en el artículo 8° utilizables para cancelar el IVA.

El régimen de incentivos para el software a nuestro entender reitera errores del pasado otorgando beneficios en el IVA, concretamente el bono de crédito fiscal sobre el 70% de las contribuciones patronales utilizable contra este impuesto, previsto en el artículo 8° de la ley, además como hemos visto la mayoría de la doctrina a nivel internacional se inclina por no adoptar incentivos sobre este gravamen.

Por otro lado la ley 25922 no establece ninguna exención con respecto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta siendo este gravamen creado como complemento del Impuesto a las Ganancias. Si se entendiera que el certificado de crédito fiscal mencionado en el

párrafo anterior fuera utilizable como medio de pago de este impuesto debiera aclararse expresamente debido a su complementariedad con el Impuesto a las Ganancias expresamente vedado en este beneficio. Tampoco está claro si el certificado de crédito fiscal previsto en el artículo 8º de la ley es utilizable para cancelar el Impuesto sobre los Bienes Personales que como responsable sustituto una eventual sociedad beneficiaria debiera ingresar por sus accionistas personas físicas o sociedades del exterior.

Respecto a la tributación internacional, resulta necesario revisar la política seguida en materia de convenios para evitar la doble imposición especialmente en cuanto al encuadre del software en las regalías pagadas y en lo que hace a las cláusulas para evitar la doble imposición, tratando de incluir cláusulas de tax sparing o matching credit así como en aquellos casos en donde se encuentra prevista, extender el plazo de vigencia de la misma.

Con relación al régimen de beneficios de la ley 25922 propiamente dicho nos caben los siguientes comentarios:

- a) El beneficio de estabilidad fiscal si bien es importante ya ha dado lugar a controversias en los beneficios que anteriormente se utilizó. Si bien es importante requiere de una aclaración específica acerca de su operatividad. Pero además es importante tener en cuenta que el hecho de que no se incluyan en el mismo a los tributos provinciales y municipales deja fuera un elemento que podría llegar a desvirtuar una parte importante del mismo en el futuro.
- b) El bono de crédito fiscal sobre las contribuciones patronales previsto en el artículo 8º de la ley debería contemplar el recupero del IVA en las exportaciones y su utilización en el Impuesto sobre los Bienes Personales sobre participaciones accionarias.
- c) La ley debería contemplar la exención en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en la misma medida que el Impuesto a las Ganancias o aclarar expresamente su inclusión entre los impuesto cancelables con el bono del punto anterior.
- d) La ley debería prever también la instrumentación en una cuenta corriente computarizada del beneficio de desgravación en el Impuesto a las Ganancias con cuantificación del costo fiscal teórico.
- e) Debería liberarse el giro de divisas para las exportaciones de software y otorgarse también el beneficio de la estabilidad cambiaria.
- f) Debería precisarse el concepto de personas capaces de obtener el beneficio, en particular, a nuestro juicio, el caso de los establecimientos permanentes de personas jurídicas residentes extranjeras.
- g) Las facultades de la Autoridad de Aplicación en cuanto a la administración del registro y admisión de beneficiarios debieran ser lo menos discrecionales posible, limitándose al control del cumplimiento de los requisitos que establece la ley.
- h) Debería reglamentarse por parte de la AFIP los procedimientos y condiciones necesarias para la utilización de los beneficios.
- i) Debería establecerse mecanismos de control sobre los resultados obtenidos en los proyectos de investigación y desarrollo, principalmente en los beneficios de apoyo financiero a través del FONSOFT.

5.- CONCLUSION:

Viabilidad del régimen de incentivos fiscales para la industria del software y medidas necesarias para su implementación y adecuación. Método para evaluar incentivos fiscales.

5.1.- Externalidades de la actividad que se promueve:

La industria del software es parte inherente al desarrollo y mejora continua de casi todas las actividades, convirtiéndose en un factor clave en la mejora de la productividad, reducción de costos y generación de puestos de trabajo de mano de obra calificada.

El beneficio que genera a la actividad económica en general es de gran significación por cuanto favorece el avance y mejora en los procesos que atañen a todas las actividades promoviendo la integración, el logro de economías de escala y el surgimiento de nuevas formas de ingreso determinadas por el otorgamiento de licencias, servicios de mantenimiento, capacitación, cesiones de derechos.

Entonces desde esta óptica podemos decir que es justificado el establecimiento de un incentivo para promover el crecimiento de la industria del software, porque pese a su afectación a la equidad y neutralidad del sistema tributario, puede potenciar sus externalidades positivas, y atendiendo a que es una industria que afecta a todas las demás, por producir herramientas de trabajo estratégicas para todas ellas, puede producir un efecto de "derrame" ("spill over") transfiriendo indirectamente los efectos del beneficio fiscal al resto de las industrias.

5.2.- Análisis de contexto:

Las actividades vinculadas a la tecnología de la información y al desarrollo de software y servicios complementarios, son una de las que poseen mayor crecimiento en el mundo.

Los países desarrollados y casos especiales como: Irlanda, India e Israel que han aplicado políticas especiales son los principales productores. Luego viene un tercer grupo, compuesto por países que se encuentran implementando políticas de incentivo a la producción de software, en este tercer grupo podríamos ubicar también a Argentina junto con Brasil, México, China y Rusia.

Hemos visto que los principales países productores y exportadores de software han implementado fuertes políticas de incentivo a esta industria, principalmente destinados a la investigación y desarrollo, con importantes montos destinados a subsidios directos, procurando lograr la retención de talentos, fomentar la interrelación con las diversas ramas de la actividad económica y los planes estratégicos del Estado en materia de expansión económica y defensa mediante la formación de "clusters". Esas políticas también incluyen integración del Estado y el sector privado, formación de una marca país y control permanente de los resultados obtenidos en los programas de investigación subsidiados.

Existen países como Brasil, México Rusia y China con alta proporción de demanda interna insatisfecha. También hemos visto que se otorgan ventajas impositivas representadas principalmente por deducciones especiales o créditos de impuesto por los gastos en investigación y desarrollo, y en algunos casos también liberación impositiva. Si bien la

reducción en los niveles de imposición en el impuesto a las ganancias sobre las empresas se presenta también como un incentivo adicional, tales los casos de Irlanda y Canadá, no parece ser un factor tan determinante para la promoción de la industria del software como el hecho de subsidiar directamente la investigación, promover la integración entre las distintas industrias usuarias de la tecnología de la información y ésta, y controlar los resultados obtenidos.

Otro factor importante que presentan los países productores de software, es la necesidad de contar con un régimen claro, seguro, y ágil de registro y protección de la propiedad intelectual. En este sentido Argentina parece haber iniciado el camino correcto con la sanción de la ley 25.063 incorporando al software como obra protegida en el marco de la ley 11.723 pero es necesario completar la regulación, con la tipificación de los "delitos informáticos" que no son sólo la reproducción ilícita sino que también incluye otros casos como accesos fraudulentos, daños a los sistemas, alteración dolosa de información, que requieren de un estudio profundo sobre la eficacia probatoria de los elementos que los constaten.

La disponibilidad de mano de obra calificada y el desarrollo de las universidades se han convertido en un elemento fundamental para esta industria. Sobre este aspecto los mayores esfuerzos de los países productores de software se concentran en alentar el surgimiento de carreras vinculadas a la TI en las universidades e institutos especializados, promover los emprendimientos personales, retener científicos talentosos e interconectarlos con diversas disciplinas.

El dominio del idioma inglés, poseer infraestructura adecuada en materia de comunicaciones, la disponibilidad de material de hardware de última generación, la participación del Estado como cliente demandante de software desarrollado localmente en sus proyectos (defensa, desarrollo espacial y marítimo, infraestructura) y la posibilidad de contar con fuentes de financiamiento para los proyectos, también aparecen como una ventaja diferencial.

En este contexto Argentina presenta como ventajas el poseer capital humano calificado, bajos costos de producción, tasa del impuesto a las ganancias competitiva respecto del promedio internacional, importante infraestructura de comunicaciones, importante número de Pymes en el sector.

Como desventajas, Argentina presenta un desarrollo bastante reciente de su industria de software, fuerte restricción de financiamiento, baja inserción en los mercados externos y mercado local pequeño, con baja participación porcentual de las Pymes en el total de facturación.

Aquí también podemos decir entonces que las oportunidades de desarrollo en los mercados externos, las potencialidades y restricciones que presenta la industria local también justifican el régimen de incentivos.

5.3.- Viabilidad de los incentivos fiscales:

Aún justificándose la aplicación de incentivos fiscales en la economía los mismos deben cumplir ciertos requisitos, los cuales podemos resumir así:

Además, excluyendo al impuesto a las ganancias de las posibilidades de su utilización no queda otro tributo de relevancia para aplicarlo. Hubiera sido más conveniente reemplazar este beneficio por una reducción directa sobre las contribuciones patronales. Asimismo es necesario otorgar un tratamiento equitativo a los exportadores.

- d) Entendemos conveniente otorgar también los beneficios de la estabilidad cambiaria y liberarse el giro de divisas para esta industria como incentivo adicional en el contexto actual.
- e) El régimen debería contemplar beneficios para aquellas empresas que encaren proyectos de auto desarrollo de software de modo que no se torne discriminatorio vedando a su vez el incentivo a otra fuente de estímulo a la investigación y capacitación de mano de obra.

6.- ANEXO SOBRE GASTO TRIBUTARIO E INCENTIVOS FISCALES

Concepto de gasto tributario e incentivos fiscales, presupuesto de gastos tributarios, los principios de la tributación y los incentivos fiscales, tipos de incentivos fiscales, efectos en la economía, pautas para su administración

La noción de “gastos tributarios”³⁴ comenzó a usarse en la literatura económica a los fines de la década del sesenta, siguiendo el tratamiento de Stanley Surrey que fue quién la utilizó primero. Se refiere a exenciones, subsidios o incentivos tributarios que no son necesarios para determinar un impuesto o que salen de la norma de cálculo del impuesto. O sea que debe diferenciarse aquellas normas o deducciones integrantes de un impuesto, necesarias para definir apropiadamente su estructura, de aquellas otras que representan un alejamiento del concepto gravado y de la estructura normal del tributo, ya sea para dar un incentivo o fomento a un grupo particular de contribuyentes o a cierta actividad económica o área geográfica.

Mediante el alejamiento deliberado del concepto aceptado de ingreso neto y a través de varias exenciones especiales, deducciones y crédito, el sistema tributario afecta la economía privada de una manera que usualmente es cumplida como un gasto público, *esto es lo que en definitiva, conforma el uso extrafiscal de la tributación*, es decir el uso de la tributación como herramienta de política económica.

La extrafiscalidad implica la utilización de la tributación mediante la concesión de subsidios o incentivos fiscales, como un medio para canalizar los recursos y orientar las inversiones hacia determinados ramos o regiones que al estado le interese especialmente promover, como asimismo, para corregir o encausar algunos aspectos de la actividad económica del país. Un ejemplo de uso extrafiscal de la tributación es el régimen de incentivos para la industria del software, objeto de este trabajo.

En el caso del impuesto a la renta, las deducciones personales y otros gastos necesarios para llegar al ingreso neto, tales como mínimo no imponible, y cargas de familia, no constituyen gastos tributarios porque se dan a todos los contribuyentes para llegar a gravar el ingreso neto de las personas físicas.

El concepto de gasto tributario, en esencia considera estas normas especiales como compuestas por dos elementos: el ingreso tributario imputado que se habría recaudado en ausencia del incentivo o exención, y el gasto simultáneo del pago como una transferencia directa a la persona beneficiada por la norma especial o incentivo.

Los gastos tributarios no son parte de la estructura básica del impuesto, son programas de asistencia financiera para actividades o grupos particulares. Esto trae aparejado las preguntas sobre si se desea proveer esa asistencia financiera y de ser así, hasta que monto y hasta cuándo, como funciona el programa, como se comparan sus beneficios y costos, si se alcanzan los objetivos, quiénes se benefician.

El incentivo fiscal es un instrumento de política fiscal destinado generalmente a favorecer la inversión privada a fin de estimular la actividad económica general, para reactivar un sector económico en concreto, para canalizar, proteger o fomentar las inversiones, etc.,

³⁴ “Estimación de los gastos tributarios en los sectores sociales” – Hugo González Cano y Silvia Beatriz Simonit – Boletín N° 34 (5/2000) AFIIP.

todo ello normalmente, con el objetivo final de garantizar la estabilidad y el desarrollo económicos.

6.1.- El presupuesto de gastos tributarios:

De acuerdo con la definición de gastos tributarios expuesta en el punto anterior, la única diferencia con los subsidios explícitos es la ausencia de dos pasos por la Tesorería: la percepción del recurso necesario para pagarlo y el pago del subsidio. En la concepción tradicional del presupuesto, podemos decir que un incentivo tributario es un subsidio que en vez de hallarse explicitado en el Presupuesto, se halla oculto. Se trata así de un gasto público que figura deducido de los ingresos, ya que la recaudación que contabiliza el sector público es la que corresponde a los impuestos netos de subsidios, es decir neto de esta clase de gasto público que en la terminología técnica, se ha denominado gastos tributarios.

La forma tradicional de incluir estos gastos como deducciones, exenciones o incentivos de los impuestos plantea varios problemas que conviene señalar. El primer problema que surge de esta forma de contabilizar el impuesto en forma neta, es la violación de un sano principio presupuestario, cual es la no compensación de gastos e ingresos. Un principio formal de la elaboración y presentación de los presupuestos se refiere a la citada no compensación de gastos e ingresos, estableciéndose que en las cifras presupuestarias, así como en la rendición final de la cuenta ingreso-gastos, no pueden consignarse cifras "neteadas", sino por un monto parcial: los gastos por un lado y los ingresos por el otro.

Además, con la presentación tradicional en donde los ingresos se presentan netos de los gastos tributarios, se vulnera un requerimiento del sistema democrático acerca de la debida publicidad de los actos de gobierno. En cambio con la presentación del presupuesto de gastos tributarios esa publicidad queda debidamente resguardada.

Un segundo problema que plantea la forma tradicional de deducir las exenciones o incentivos de las recaudaciones tributarias es que de esta manera existe una clase de gasto público que no está sometido a control presupuestario. No resulta admisible que los demás gastos públicos, por ejemplo en la educación, salud, seguridad, defensa, etc, estén limitados en el presupuesto, pero que en cambio las exenciones, incentivos y gastos en promoción industrial no estén limitados. En realidad, un gasto ilimitado carece de racionalidad económica.

Se trata de recursos fiscales, obviamente limitados y consecuentemente bienes económicos, que en la realidad se están usando como si fueran ilimitados, como si fueran no económicos. Tal es el caso de los regímenes de promoción industrial en el pasado, que otorgaron beneficios de liberaciones o exenciones impositivas, que teóricamente estaban calculadas sobre un nivel de actividad proyectado y sobre la producción de bienes especificados en los proyectos, lo que implicaba el cálculo del costo fiscal teórico pero que en los hechos, hasta que llegó el régimen de sustitución, se aplicaba liberando el 100% de la posición en los impuestos comprendidos, y en definitiva, dando lugar a liquidaciones que disminuían la recaudación y desvirtuaban el beneficio otorgado.

Los tipos más habituales de beneficios fiscales se instrumentan a través de liberaciones, exenciones, deducciones o alícuotas reducidas, más adelante veremos en detalle estos conceptos. Cabe aclarar también que no sólo se encuentran en regímenes especiales, sino

que también se encuentran dentro de las normas de cada impuesto, por ejemplo las exenciones y deducciones especiales en el Impuesto a las Ganancias y las exenciones y reducciones de alícuota en el IVA.

Siguiendo este análisis podemos decir que existen dos tipos de incentivos fiscales, aquellos contenidos en las propias normas de los tributos y aquellos otros que provienen de regímenes especiales de incentivo. En esta segunda categoría se ubica el régimen de incentivos fiscales para la industria del software.

6.2.- Los principios de la tributación y los incentivos fiscales:

En este capítulo trataremos de determinar que grado de constitucionalidad presentan los incentivos tributarios a la luz de los límites constitucionales de la tributación.

6.2.1.- El principio de legalidad:

El principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional es el principio de legalidad, según el cual en un estado de Derecho, la incursión en los patrimonios individuales y particulares, sólo puede ser autorizada por ley, principio que ya lo hallamos explícito en el artículo 17 de la Constitución Nacional al garantizar la propiedad privada.

En función de ello, y tal como lo establece el artículo 4º de la Constitución Nacional, sólo el Congreso establecerá las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general. La Corte Suprema de Justicia ha reconocido la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos indispensables para la existencia del Estado, razón por la cual, el cobro de un impuesto sin Ley que lo autorice, es un despojo y viola el derecho de propiedad.

En el mismo sentido, con relación a los incentivos fiscales al ser dictados con carácter promocional repercuten negativamente en los ingresos del Estado al representar menor cuantía de impuesto en las áreas fiscales, con lo cual, salvo que la Constitución prevea la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad de establecer incentivos fiscales, éstos deberían también ser establecidos por ley del Congreso.

En este sentido la facultad de establecer normas promocionales es otorgada al Congreso de la Nación, por medio del artículo 75 inciso 18, el cual establece como atribución: "Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulos".

6.2.2.- Principio de Igualdad:

El artículo 16 de la Constitución Nacional establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Esto no significa³⁵ simplemente igualdad ante la Ley

³⁵ Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario"

sino que la ley debe otorgar igual tratamiento en iguales condiciones, pero sin proponerse destruir las desigualdades naturales. Es decir, el criterio de igualdad significa que en iguales condiciones de capacidad contributiva con respecto a una misma clase de riqueza, deben aplicarse iguales impuestos.

Aquí nos enfrentamos con otro problema, el cual es, establecer la medida de la capacidad contributiva de cada individuo, y si bien existe un consenso generalizado en cuanto al principio de la capacidad contributiva como instrumento para redistribuir el ingreso, no podemos dejar de lado el problema que encierra en cuanto a la imposibilidad de medir la utilidad en un sentido intrínseco.

Hecha esta aclaración, el principio de igualdad, tal como está definido, nos pone frente al primer problema con respecto a los incentivos fiscales, por cuanto lesionan este principio al beneficiar a determinados sectores. Esto es lo que ha llegado a generar fuertes críticas en la doctrina existiendo quienes, como Sáinz de Bujanda, han llegado a poner de relieve la ilegitimidad constitucional de la exención tributaria con fines extrafiscales.

Pero en este caso, debemos reparar que la propia constitución prevé, tal como comentáramos en el punto anterior, la facultad del Congreso de legislar en materia de promoción de la industria, lo cual se refuerza con el artículo 125 de la Constitución Nacional el cual establece que las provincias pueden promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, **por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios.**

6.2.3.- El principio de equidad:

La Corte Suprema de Justicia de La Nación ha interpretado que los impuestos son equitativos si no violan la garantía de la propiedad privada. Jurídicamente, (ver Rosembuj "La Información tomo XXII") la equidad ha recibido diversas definiciones, pero también se critica su definición en relación con la confiscatoriedad. En este sentido se ha interpretado también a la equidad como la necesidad de colocar y determinar el sistema tributario en consonancia con los intereses globales de la colectividad.

Si definimos a la equidad como distribuir la carga pública de acuerdo con nociones de justicia científicamente fundamentadas, distinguir entre equidad horizontal, entendida como igualdad en igualdad de condiciones y equidad vertical como el trato a dispensar a aquellos que están en distintas condiciones. Nos acercamos así al principio de igualdad y encontramos entonces otro punto de controversias para los incentivos fiscales.

Si dos sujetos pasivos ingresan a las áreas fiscales sumas distintas, teniendo igual capacidad contributiva, por hallarse uno de ellos beneficiado con un determinado régimen de incentivos y el otro no, no sólo se atenta contra el principio de igualdad sino también contra el de equidad.

Las exenciones, deducciones e incentivos que constituyen gastos tributarios en los principales impuestos, son subsidios ocultos que implican transferencias de unos contribuyentes a otros. En este sentido, además del costo o sacrificio fiscal, los gastos tributarios tienen un "costo de equidad", ya que el impuesto dejado de pagar por un

contribuyente, debe ser abonado por otro contribuyente. Es decir, se afecta la equidad horizontal del respectivo impuesto. Debido a que algunos contribuyentes no pagan o pagan menos por el tratamiento preferencial que reciben, los no beneficiados deben pagar más con lo que aparece una brecha de equidad.

Si se supone que la estructura básica del impuesto refleja el esquema deseado de equidad, cuando ciertos contribuyentes pagan y otros ubicados en la misma situación impositiva no pagan, se está afectando la equidad horizontal del impuesto.

Si en lugar de financiar el gasto público con los impuestos, se financia colocando títulos públicos, en lugar de los contribuyentes presentes serán los futuros quienes paguen esos gastos, pero siempre serán los contribuyentes. Este aspecto de la equidad de los gastos tributarios es muy importante porque es común oír que los incentivos y gastos tributarios no le cuestan a nadie. En realidad, la generalización y uso exagerado de las exenciones, deducciones, e incentivos han afectado tanto la equidad de los principales impuestos, al recargar el tributo de algunos contribuyentes, que se han constituido en una causa importante del bajo nivel de cumplimiento tributario existente en la mayoría de los gravámenes.

6.2.4.- El principio de neutralidad:

El principio de que los tributos deben ser neutros parece perder importancia al enfrentárselo con las funciones de la imposición en materia de política económica y social y no sólo recaudatoria, pero veremos que ello no sólo no es así bajo determinadas circunstancias, y entendiendo a la neutralidad de los impuestos como el menor daño posible a las condiciones del mercado.

La neutralidad del impuesto significa³⁶, que éste debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios.

Históricamente, este principio ha sido sostenido por las finanzas liberales, pero también se ha comprobado que todos los impuestos en alguna medida producen efectos sobre la economía del mercado. Pero esto no significa que haya perdido vigencia el principio de neutralidad, sino que por el contrario, debiera ser entendido en el sentido de que el impuesto no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales, en relación con los fines de la política fiscal para los cuales ha sido elegido.

En este contexto, la neutralidad se lograría haciendo mínima la carga excedente de los impuestos, entendiéndose por carga excedente, la carga que el impuesto representa sobre el contribuyente, por encima del monto que efectivamente ingresa a las arcas del fisco, por alteraciones de la oferta, la demanda y los precios de mercado.

Bajo estas condiciones un régimen de incentivos fiscales debería implementarse a partir de la estructura misma del tributo para atenuar su incidencia en aquellas áreas o actividades donde el mismo distorsiona más.

³⁶ Jarach, Dino - "Finanzas Públicas y Derecho Tributario".

Un problema, es compatibilizar los requisitos de equidad con la minimización de la carga excedente, dado que lo ideal sería que el impuesto a elegir satisfaga al mismo tiempo los requisitos de la equidad y no provocara ninguna carga excedente, pero ello no ocurre dándose a menudo todo lo contrario.

6.3.- Incentivos fiscales generalmente utilizados:

A efectos de una mejor comprensión del tema bajo análisis describiremos los tipos de incentivos o procedimientos promocionales a que suele recurrir el fisco a fin de incentivar una determinada región de nuestro país, o un cierto sector o actividad de su economía. En líneas generales, y a excepción de la deducción, dentro del área de la tributación son los que a continuación se enumeran:

- 1.- La deducción
- 2.- La desgravación
- 3.- La exención
- 4.- La reducción
- 5.- La suspensión
- 6.- Los reembolsos por inversión
- 7.- El crédito de impuesto
- 8.- El diferimiento
- 9.- La estabilidad fiscal.
- 10.- Las franquicias especiales en el impuesto al valor agregado, tales como:
 - a.- La liberación del ingreso
 - b.- La reducción del débito fiscal
 - c.- El recupero del crédito fiscal y la no facturación
 - d.- La facturación total con reducción del precio y el no ingreso del saldo a favor del fisco.

Desarrollaremos a continuación el concepto de cada uno de estos tipos de beneficios y algunos ejemplos de los mismos.

6.3.1.- La deducción:

La deducción, por lo general, implica una erogación que autoriza la ley a fin de detracer de la ganancia bruta el quantum necesario para llegar a la ganancia neta. Esa deducción no es una desgravación hace a la estructura misma del tributo, no es un incentivo fiscal porque carece de un elemento primordial cual es la "extrafiscalidad". Tal es el caso de las deducciones personales por ganancia mínima no imponible, deducción especial, cargas de familia previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias. No obstante hemos incluido esta definición a efectos de una mejor delimitación del concepto general de beneficio promocional emergente de las distintas definiciones de los conceptos que a continuación se desarrollan.

6.3.2.- La desgravación:

Definimos a la desgravación como una detracción de materia imponible, autorizada por la normativa tributaria, prevista por el legislador y caracterizada por una política de naturaleza extrafiscal tendiente a promover una cierta región, o un sector específico de la actividad económica del país...

6.3.3.- La exención:

Definimos a la exención como una liberalidad de la ley consistente en dejar de gravar lo que debe ser imponible de conformidad con el objeto del gravamen. Por lo general, las exenciones persiguen finalidades de carácter político o social, mientras que las desgravaciones se caracterizan por su extrafiscalidad tendiente a promocionar determinadas áreas o sectores. Nos acercamos de este modo a una diferencia fundamental: la exención y la exclusión de objeto, las cuales no son sinónimos. La exclusión de objeto indica que un cierto supuesto de hecho, no entra dentro de los presupuestos del gravamen, la exención por el contrario, nos señala que dicho supuesto de hecho, si bien se halla incluido dentro de los presupuestos del tributo, se prefiere más bien no sujetarlo a imposición, en aras de ciertas finalidades, ya sean políticas, sociales, etc. pero no extrafiscales.

6.3.4.- La reducción:

La reducción se caracteriza por lo general, en la disminución del monto a ingresar al fisco.

6.3.5.- La suspensión:

Consiste en la no aplicación de un tributo, generalmente por un período determinado o para una zona establecida al efecto...

6.3.6.- Los reembolsos por inversión:

Representan una especie de subsidio bajo la forma de un reintegro fiscal en efectivo, equivalente aun porcentaje de lo invertido en maquinarias y equipos nuevos, según su destino geográfico.

6.3.7.- El crédito de impuesto:

Consiste en conceder al beneficiario el derecho a un crédito fiscal en base a alguna unidad de medida determinada, como por ejemplo por hectárea forestada en el régimen forestal.

6.3.8.- El diferimiento:

Mediante este régimen se autoriza a los beneficiarios a diferir el pago del tributo en varios períodos.

6.3.9.- La estabilidad fiscal:

Consiste en garantizar al beneficiario de un determinado régimen promocional, el mantenimiento de las pautas de imposición en uno, algunos o todos los gravámenes que recaen sobre la actividad durante una determinada cantidad de años,

6.3.10.- La liberación del ingreso en el Impuesto al Valor Agregado:

Representa una exención total, o parcial del ingreso del saldo resultante de la diferencia entre débitos y créditos fiscales.

6.3.11.- La reducción del débito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado:

Representa una disminución, no ya del saldo a ingresar sino del débito fiscal. Esta reducción, denominada liberación por algunas normas puede ser total o parcial.

6.3.12.- El recupero del crédito fiscal I.V.A. y la no facturación:

Consiste en autorizar a no gravar la venta y recuperar el crédito fiscal contenido en las adquisiciones vinculadas con las mismas.

6.3.13.- La facturación total con reducción del precio y el no ingreso del saldo a favor del fisco:

En algunos regímenes promocionales se suele condicionar la liberación del saldo a ingresar, a una efectiva reducción del precio del bien enajenado equivalente al monto del tributo liberado.

6.4.- Pautas para la administración de los incentivos fiscales:

6.4.1.- Incentivos fiscales y evasión

Si tomamos la definición de evasión que hace Carlos M. Tacchi, en su trabajo sobre evasión fiscal³⁷, citando a Villegas, Arguello Velez y Spila García, decimos que “evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales.

Asimismo siguiendo al autor citado, la definición de elusión quedaría reservada para aquellas conductas que por medios lícitos, evitan o retardan la producción del hecho imponible o reducen los efectos que de él emergen.

Partiendo de estas dos definiciones, será evasión toda obtención y/o utilización de incentivos obtenida tergiversando estructuras jurídicas y/u operaciones, o por ejemplo fraguando documentación, de manera que se usufructúe el beneficio sin cumplir en tiempo y forma el compromiso asumido, el requisito establecido o las condiciones del régimen, desvirtuando con ese accionar los objetivos que fueron tenidos en cuenta por el legislador para su implementación.

Por otro lado, la obtención de los beneficios de un determinado incentivo, en forma lícita y cumpliendo los compromisos asumidos para su obtención, requisitos o condiciones del régimen será un caso típico de elusión.

Sobre la evasión y las implicancias de los incentivos fiscales, señala Figueroa³⁸ que so pretexto del apoyo y del impulso a ciertas provincias o regiones han sido subsidiados algunos sectores, mediante franquicias otorgadas, significándole al país una pérdida de

³⁷ Tacchi, Carlos M. “La Evasión”, “Temas del Derecho Tributario” - Ediciones Nueva Técnica

³⁸ Figueroa, Antonio A. – “Consideraciones sobre la cuestión tributaria nacional” – Revista Impuestos 1998-A. 863

recursos del orden de los 42.000 a 44.000 millones de dólares, mediante prebendas que no se controlaron ni se controlan como corresponde, y que generaron irracionalidades y distorsiones regionales, dando lugar a quejas de las jurisdicciones relegadas en la obtención de beneficios similares.

Un acción de la administración tributaria encaminada a reducir los niveles de evasión supone la articulación de una estrategia particular para los incentivos fiscales. el objetivo será controlar que la pérdida de recaudación no supere los niveles estimados al instaurar el beneficio, de modo que esa pérdida de recaudación se convierta en una inversión de la economía a futuro, lo que en definitiva es la contra-cara de una misma moneda, representada por los objetivos de política económica que impulsaron el uso extrafiscal de la tributación.

Partiendo de esta definición, entonces esa estrategia deberá tener como premisas básicas para atacar la evasión que:

- a) Toda acción que desvíe la recaudación perdida hacia actividades que no cumplan los objetivos del régimen de incentivos constituye evasión.
- b) Los objetivos del régimen de incentivos deben ser claramente definidos y mensurables estadísticamente a través de la evolución de las cuentas nacionales.
- c) La relación que se establece entre el Estado otorgante del beneficio y el contribuyente receptor del beneficio es similar a una relación contractual, lo cual implica derechos y obligaciones para ambas partes³⁹.
- d) En un régimen de incentivos fiscales hay dos clases de fraudes:
 - a. Los relacionados con el incumplimiento de las obligaciones fiscales, por la utilización indebida de beneficios fiscales
 - b. Los relacionados con la ocupación indebida de beneficio fiscal, ya sea mediante la obtención fraudulenta o mediante la tergiversación fraudulenta del cumplimiento de los compromisos asumidos para obtener el beneficio.
- e) Debe sancionarse por separado y en forma acumulativa el incumplimiento de obligaciones fiscales por utilización indebida del beneficio, y la ocupación indebida del beneficio fiscal.
- f) Hay dos clases de bienes jurídicos protegidos en un régimen de incentivos fiscales:
 - a. La recaudación tributaria.
 - b. La política económica del Estado mediante el uso extrafiscal de la tributación.
- g) La posibilidad de imponer sanciones ante incumplimientos de los beneficiarios, y la obligación de resarcir daños ante incumplimientos del Estado refiere a un

³⁹ Corte Suprema de Justicia de la Nación • 23/12. 1976 - Metalmecánica S.A. c. Gobierno Nacional: La Corte Suprema ha reconocido la existencia de derechos adquiridos no sólo en actos contractuales, sino también en actos administrativos de estructura bilateral o unilateral que pueden dar nacimiento a derechos subjetivos del administrado. No puede eludirse la responsabilidad del Estado por daños y perjuicios, incluido el lucro cesante, por la irrazonable suspensión del régimen industrial de promoción a que la actora tenía derecho. No se justifica al efecto tampoco que se apliquen en el caso las limitaciones de la indemnización en materia expropiatoria ya que en el caso ha existido en la actuación administrativa una desviación del bien público con menoscabo del derecho de propiedad. No corresponde, en cambio, reconocer indemnización por el "valor llave" o "valor empresa en marcha" si analizadas las circunstancias del caso no existían posibilidades productivas en la empresa

poder coactivo con limitaciones emergentes del compromiso asumido por el beneficiario y la responsabilidad recíproca del Estado.

- h) Un beneficio fiscal otorgado es un gasto en el sentido de una pérdida neta de recaudación que como tal debe ser cuantificado e incluido en el presupuesto.
- i) Esa pérdida neta de recaudación debe estar asociada a un incremento futuro en los niveles de inversión, mano de obra ocupada, exportaciones, tecnología disponible en el país, etc.
- j) Debe crearse conciencia en funcionarios a cargo de la administración y control del beneficio por un lado, y en los empresarios por el otro, que Estado y empresas son los "socios gerentes", solidariamente responsables, por los fondos públicos destinados a la consecución de un objetivo determinado de la política económica y ambos son responsables por el destino de esos fondos pertenecientes a la sociedad.

Esas premisas deben ser la base de las medidas concretas que la administración fiscal deberá adoptar las cuales deberán contener como mínimo las siguientes medidas:

- a) Padrón de beneficiarios.
- b) Cuantificación del beneficio desagregado por impuesto y por período fiscal.
- c) Administración del beneficio mediante una cuenta corriente fiscal donde los créditos estén representados por los beneficios otorgados y los débitos por la utilización de los mismos.
- d) Régimen de declaraciones juradas periódicas referidas a cumplimientos de los parámetros de compromisos del beneficio: inversión, personal ocupado, unidades a producir, etc.
- e) Personal vinculado a la fiscalización especializado por régimen de incentivo.
- f) Fiscalización permanente del contribuyente beneficiado.
- g) Control estadístico de la evolución del sector beneficiado.
- h) Cruzamiento informático con las declaraciones efectuadas por empresas vinculadas y terceros independientes.
- i) Evaluación de proyectos en base a las normas de precios de transferencia.

Estas medidas de administración fiscal, deberán a su vez apoyadas en otras de carácter también administrativo, que el Estado otorgante del beneficio, deberá adoptar, si bien separadas de la administración fiscal propiamente dicha, pero vinculadas directamente con la misma. Esas medidas son las relacionadas con la administración del beneficio y deberán cubrir como mínimo los siguientes requisitos:

- a) Organismo administrativo especial como autoridad de aplicación, encargado de otorgar el beneficio y de controlar el cumplimiento de las pautas establecidas.
- b) Personal especializado, jerarquizado y altamente capacitado.
- c) Control de gestión del organismo administrador del beneficio, realizado por la propia administración fiscal de modo que existe control por oposición.
- d) Otorgamiento del beneficio mediante un trámite previo de acreditación de condiciones.
- e) Otorgamiento del beneficio en base al costo fiscal teórico emergente de un proyecto de negocio técnicamente evaluado con las herramientas de la administración financiera.
- f) Cuantificación precisa del costo fiscal teórico del proyecto.

- g) Mecanismo ágil de evacuación de consultas técnico – jurídicas, sobre conceptos controvertidos del régimen, convalidado por la autoridad de aplicación y por la administración fiscal.
- h) Mecanismos de intercambio de información en tiempo real, entre el organismo administrador del beneficio y la administración fiscal.
- i) Régimen de sanciones gravoso por el incumplimiento de obligaciones fiscales emergente del uso indebido de beneficios y por la ocupación indebida de beneficio fiscal.

La crisis afrontada por América Latina y el Caribe en los años 80⁴⁰, impulsaron el movimiento de reforma. En este contexto, como medidas más importantes tomadas en Argentina (tema que ampliamos en el capítulo siguiente) podemos citar en primer lugar, la suspensión del otorgamiento de nuevos beneficios de la promoción industrial y la sustitución del régimen de beneficios vigente, mediante la ley 23658 y reglamentado posteriormente por el Decreto 2054/92 y sus normas complementarias, la incorporación de un régimen optativo de desvinculación y el empadronamiento general de proyectos como forma de mejorar el control dar una posibilidad de salida no gravosa del régimen de beneficios.

A todo esto también debemos agregar que a partir de 1999, se incluye en el presupuesto una estimación de la pérdida de recaudación por renunciadas tributarias y regímenes de promoción donde se incluye el costo fiscal teórico total cuantificado.

Si consideramos que el objetivo principal de la administración tributaria es lograr la suficiencia de los ingresos tributarios, aplicando con eficacia el sistema tributario⁴¹, dependiendo esto del grado de eficiencia en la capacidad de gestión de la administración, el éxito de un régimen de incentivos dependerá también en gran medida de la forma que se lo administre.

Así, los incentivos o regímenes de promoción una vez establecidos deben cumplir con su objetivo, es decir, que la inversión que está haciendo la sociedad como propietaria de la recaudación tributaria⁴², en pos de mayores puestos de trabajo, desarrollo tecnológico del país, o en la mejora de las condiciones socioeconómicas de zonas marginadas, dé sus frutos.

También el control de un régimen de beneficios tendrán vital importancia los acuerdos internacionales sobre doble imposición y las normas que los mismos prevean sobre intercambio de información y verificaciones conjuntas, el control sobre la situación patrimonial de las personas físicas o jurídicas que integren los entes beneficiados (en su gran mayoría sociedades anónimas o, para el caso de exenciones también las fundaciones), la posibilidad de verificar las estructuras de accionistas exteriorizadas en los estudios de transferencia y las reglas sobre control del lugar de radicación de los inversionistas.

⁴⁰ Cosulich Ayala, Jorge – Reforma de las administraciones tributarias en los países miembros del CIAT de América Latina y Caribe: lecciones aprendidas y temas pendientes – La Ley On Line – Doctrina Tributaria - Incentivos Fiscales - 25

⁴¹ Pita, Claudino Antonio Raimon – “Las tendencias actuales en la modernización de la administración tributaria” – Bol. AFIP N° 85 (8/2004).

⁴² Carlos M. Tacchi – “La evasión” – Temas del Derecho Tributario – Ediciones Nueva Técnica.

Este tipo de controles se hacen relevantes frente al posible accionar de empresas multinacionales que tiendan a radicarse en países con beneficios fiscales por el sólo hecho del beneficio, y que utilizando figuras jurídicas inadecuadas pueden llegar a usufructuarlo, burlando el cumplimiento de los requisitos fomentando la evasión e impidiendo el logro del objetivo original para el que se concibió el régimen.

6.4.2.- Régimen de sanciones para los incumplimientos vinculados a incentivos fiscales:

Para comprender el significado del término “beneficios fiscales” dentro del cuadro de bienes jurídicos protegidos por la ley penal tributaria es menester establecer según señala Díaz⁴³ qué efectos producen los mismos en las áreas hacendales, el grado de maniobras dolosas que se requiere para presentarlos con una cosmética disfrazada y en qué se consume el delito reprimido.

Estos beneficios fiscales, implican desplazamientos patrimoniales del Estado hacia los particulares y cuando la criminalización apunta a ellos, lo que se pretende proteger es el gasto público.

En los beneficios fiscales para obtener la ventaja se tiene como condición el perfeccionamiento de una determinada conducta por parte del beneficiario lo que se denomina “carga jurídica a cumplir”.

Siguiendo el análisis de Díaz, existen desgravaciones estructurales y desgravaciones excepcionales, siendo éstas últimas las que conforman el cuadro de protección penal. Las otras podríamos equipararlas a lo que mencionáramos más arriba, siguiendo la definición de Corti, como no sujeción, como consecuencia directa y simétrica de la fijación del hecho imponible.

De este modo los beneficios fiscales constituyen derogaciones al principio de generalidad de igualdad tributaria, basados en una decisión de política económica pero no son todos traspasos directos del Estado al contribuyente.

Expresa Díaz, que no obstante ello el legislador alentado por doctrinas foráneas adopta como criterio, que si los gastos fiscales en que incurre el Estado son pérdidas de ingresos, los beneficios fiscales de tipo excepcional, relativos a situaciones sujetas a tributación, equivalen a subsidios directos en dinero, y en cambio no le da dicha asimilación a las desgravaciones estructurales, fijando la atención penal en aquellas desgravaciones excepcionales.

Si los incentivos fiscales afectan la base imponible del tributo y producen una diferencia entre la recaudación nominal y la efectiva, entonces los mismos se traducen en pérdidas netas de ingresos para el Tesoro. por lo tanto, resulta sumamente importante el encuadre de la conducta que llevó a un uso disvalioso del beneficio.

Para ello es necesario clasificar la franquicia o beneficio fiscal según los siguientes tipos:

- 1) Subjetivas: referidas a determinados sujetos

⁴³ Díaz, Vicente Oscar – “Tratamiento penal del uso disvalioso de los beneficios fiscales de origen tributario” – Sup. E. Derecho Económico, febrero 2004, pag. 68 – Página de internet de La Ley On Line.

2) Objetivas: referidas a determinados bienes

A partir de esta categorización, la violación al bien jurídico protegido se dará a través de la utilización de determinadas figuras tributarias que no cumplen con la carga jurídica impuesta según el tipo de beneficio.

Las figuras dolosas que pueden aparecer asociadas al goce de incentivos fiscales pueden ser: 1) la no aplicación directa de lo exigido por el beneficio y 2) su aplicación en desacuerdo con lo instituido.

El delito se produce cuando existe un acto que exterioriza la voluntad criminal, la obtención de un certificado del beneficio o la inclusión de los mismos en una declaración jurada generando un parte de impuesto liberado.

También el legislador en nuestro régimen penal tributario, ha tipificado como conductas punibles a la obtención de subvención falseando condiciones y a la desviación de fondos obtenidos en una actividad subvencionada.

Pero en definitiva, más allá de lo que estas figuras ardidosas puedan representar para el derecho penal propiamente dicho, para el administrador fiscal, lo que interesa es que en definitiva son distintas formas de los dos casos típicos de conductas punibles, que pueden darse de los modos siguientes:

- a) obtención indebida del beneficio:
 - a. con relación a un sujeto
 - b. con relación a un bien

- b) utilización indebida de un beneficio ya obtenido:

En todos los casos representan menoscabos de la recaudación y por lo tanto el administrador fiscal debe arbitrar los medios para detectarlos, determinar la obligación evadida y sancionarlo.

La sanción debe ser gravosa y debe tenerse en cuenta que el perjuicio causado al Estado está referido a:

- a) pérdida de recaudación;
- b) ocupación indebida de cupo fiscal con el consiguiente perjuicio hacia el propio estado por la interferencia indebida en las políticas fijadas;
- c) perjuicio a terceros por el cupo fiscal ocupado indebidamente.

El objetivo final de un régimen de sanciones bajo estas premisas debe ser el incremento del riesgo subjetivo y la creación de una conciencia tributaria sobre los beneficios otorgados en el sentido de hacer percibir la verdadera dimensión del esfuerzo que ellos suponen.

6.4.3.- Pautas administrativas a considerar en los incentivos fiscales:

Si como dijimos al principio, el uso disvalioso de los incentivos fiscales es una forma de evasión impositiva, entonces las herramientas para su implementación y control, con

ciertas particularidades deberían estar en líneas con las políticas destinadas a combatir la evasión.

En el caso de los incentivos fiscales podríamos hablar del camino de la "doble vía invertida" por cuanto esta vez, los fondos van desde el Estado a los particulares, como vía de ida, y éstos los devuelven al Estado, vía de vuelta, con inversiones, mayores puestos de trabajo, mayor producción, avances tecnológicos, etc.

Asimismo ambas vías tienen sus patologías particulares, en la vía de ida, esta vez estará la eficacia y eficiencia, que deberán tener los funcionarios que otorgan beneficios o que controlan el cumplimiento del proyecto, y en la vía de vuelta la evasión, mediante la utilización de estructuras jurídicas inadecuadas, para obtener el beneficio, la simulación de operaciones para usufructuarlo y en definitiva la pérdida ocasionada al Estado en fondos públicos, en tiempo, en desarrollo trunco, etc.

Para ello entonces se necesita la culturización, de la dirigencia y en particular de los funcionarios a cargo, y del sector empresario a quienes va dirigido el beneficio, que valore y respete los bienes jurídicos que un incentivo fiscal involucra, es decir en primer lugar la recaudación, y en segundo lugar las políticas activas del Estado para mejorar el bienestar de la población.

Pero este cambio deberá estar acompañado de medidas concretas en lo relativo a la estructuración de los regímenes de beneficios que se implementen y en lo que respecta a la administración.

En lo que se refiere a la estructuración del beneficio al tiempo de su sanción, a nuestro juicio debería cumplirse con los siguientes requisitos:

- a) Correspondencia entre la jurisdicción tributaria y el nivel de autoridad que otorga y controla los beneficios: es decir, no podría admitirse como ha ocurrido con la promoción industrial, que una autoridad provincial otorgue beneficios sobre impuestos nacionales, o si ello ocurre el costo fiscal teórico debería descontarse de fondos coparticipados.
- b) Los beneficios fiscales deberían ser selectivos, por tiempo determinado y de trámite breve y simple.
- c) Deben otorgarse sólo donde la economía del país tenga posibilidades de desarrollo autónomo en condiciones competitivas internacionalmente, para que las inversiones continúen aún cuando el beneficio haya desaparecido.
- d) Deben establecerse en forma armónica con el resto de las variables económicas.
- e) Debe evaluarse la situación macroeconómica del sector o área de la economía que se desea beneficiar, es decir, proximidad al nivel óptimo de actividad.
- f) El tributo que se desea liberar con el beneficio que se desea otorgar, debe estar en línea con el objetivo propuesto,
- g) Debe evaluarse la relación costo-beneficio en términos de que los bienes y servicios públicos que se pierden con el beneficio representen un beneficio para la sociedad menor que el que otorgarán los bienes y servicios del sector privado que se ganarían.
- h) Debe impedirse o establecerse restricciones para aquellas sociedades beneficiarias cuyos accionistas tengan radicación en paraísos fiscales o en países de baja o nula tributación.

- i) Consideración de la percepción social sobre el sector o área que se quiere promover.
- j) Separación de funciones: el organismo que administra el otorgamiento de beneficios y controla el cumplimiento de los compromisos asumidos debe ser distinto del organismo encargado de la administración tributaria
- k) Autoridad de aplicación y administración tributaria deben pertenecer al mismo nivel de gobierno y tener el mismo nivel jerárquico.
- l) Control de gestión de la autoridad de aplicación que administra y controla el régimen, mediante complementación con la verificación y fiscalización que realiza la administración tributaria.

En lo que se refiere a la administración, los requisitos a cumplirse deberían ser:

- a) Padrón general de beneficiarios.
- b) Codificación adecuada de actividades y definición precisa de aquellas actividades comprendidas en el objeto del beneficio.
- c) Debe establecerse la presentación periódica de declaraciones juradas informativas de los niveles de cumplimiento del beneficio
- d) Debe estructurarse mediante proyectos cuyo costo fiscal teórico sea expresamente cuantificable y controlable.
- e) El costo fiscal teórico de cada beneficio otorgado debe ser cuantificado e incorporado en el presupuesto general de la Nación.
- f) Asimismo, el costo fiscal teórico específico que compete a cada contribuyente debe ser comunicado al mismo por cada período fiscal y administrado mediante un sistema de cuenta corriente fiscal.
- g) La autoridad de aplicación que otorga un beneficio debe tener responsabilidad también sobre los incumplimientos de un proyecto cuando no han sido adecuadamente controlados.
- h) Grupo especializado en la fiscalización de regímenes de incentivo, con presencia permanente en el contribuyente y vocación de servicio.
- i) Monitoreo permanente de tipo de régimen con la evolución del sector beneficiado mediante estadísticas de niveles de inversión, mano de obra ocupada, nivel de exportaciones.
- j) En los beneficios que se otorguen con relación al Impuesto a la Renta, la formulación del proyecto, cuantificación del costo fiscal teórico, debe estar asociado a las pautas sobre control de precios de transferencia en operaciones internacionales.
- k) Integración de los controles sobre la utilización del beneficio, con la estructura accionaria declarada en los precios de transferencia.
- l) Integración de los controles efectuados por la administración tributaria y los otros organismos del Estado, que tengan a cargo el control de las actividades o zonas beneficiadas.
- m) Pautas específicas de cumplimiento en términos de inversión, mano de obra, actividad desarrollada, bienes producidos y comercializados.
- n) Régimen sancionatorio gravoso para el beneficiario incumplidor.
- o) Un régimen de sanciones para incumplimientos en regímenes de incentivos debería reprimir el incumplimiento de la obligación fiscal por el beneficio utilizado indebidamente y el goce indebido de beneficio, ya sea por incumplimiento intencional de compromisos o por la tergiversación de objetivos.

- p) Control de gestión para los funcionarios que encargados de fiscalización de empresas beneficiadas.

Una medida que podría resultar efectiva, sería requerir calificaciones periódicas de riesgo y viabilidad a mediano y largo plazo, del negocio beneficiado, por parte de calificadoras de riesgo independientes, como requisito para el mantenimiento del cupo fiscal asignado.

6.5.- Antecedentes y evolución de los incentivos fiscales en Argentina:

El contexto de regímenes de promoción dentro del cual encontramos al régimen para la Industria del Software, se compone de una diversidad de normas tendientes a promover actividades específicas, áreas geográficas o inversiones determinadas, que en su gran mayoría, hoy cuentan con una cuantificación del "gasto tributario" ó costo fiscal que implican para las finanzas públicas

6.5.1.- Antecedentes legislativos:

Ya en 1812, un decreto dictado el 26 de febrero de 1812, dispuso promover las artes la agricultura, la industria y la comodidad en todo el territorio de las Provincias Unidas del Río de la Plata, declarándose libre de todo derecho real y municipal la introducción de azogues, maderas e instrumentos para la agricultura, explotación de minas, semillas plantas, libros, máquinas e instrumentos de ciencias ya artes.

Posteriormente un decreto del 4 de septiembre del mismo año extiende la prebenda a todos los extranjeros que se radicaren en el territorio de las Provincias Unidas.

Podemos decir, siguiendo el análisis que realiza Hugo Eugenio Zudaire⁴⁴ citando Emilio J. Cárdenas (El Sistema de Promoción Industrial, Ed. Macchi, 1979), que esta norma fue el inicio de la promoción industrial, un proceso que a nuestro juicio, culmina con la sanción de la ley 23658 (B.O. 10/1/89) que suspendió el otorgamiento de todo nuevo beneficio destinado a la promoción de actividades industriales y que, sin eliminar los efectos de las existentes, continúa vigente hasta nuestros días.

Siguiendo al autor citado, encontramos que el primer proyecto de ley de promoción industrial data de 1923, propuesto por la Dirección de Comercio e Industria el cual contenía muchos de los incentivos hoy utilizados pero no prosperó y nunca se convirtió en ley.

Para establecer un eje de tiempo, podemos retomar la historia con el período iniciado en 1943⁴⁵, que es cuando aparecen los primeros intentos de una industrialización concebida globalmente y enmarcada en una variedad de elementos tales como:

- a) Una política re-distributiva que al modificar la distribución clásica del ingreso contribuyó a una vigorosa expansión del mercado interno.
- b) Una política proteccionista restrictiva de las importaciones de productos manufacturados.

⁴⁴ Incentivos Tributarios y el Costo Fiscal de la Promoción Industrial - Hugo Eugenio Zudaire - Ed. La Ley.

⁴⁵ 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas - CPCECF - Área IV: Tributaria. Tema: 5: Regímenes de Promoción : "Consideraciones sobre regímenes de promoción industrial". Dra. Mina Bely y Dr. Jaime Gerszenzon.

- c) Medidas de estímulo a las pequeñas y medianas empresas, sobre todo mediante la acción del entonces Banco Industrial de la República Argentina.
- d) Participación creciente del Estado en la producción de bienes a través de empresas estatales o de economía mixta.
- e) Aprovechamiento de la coyuntura internacional favorable que permitió la colocación de productos alimenticios y la transferencia de los recursos así obtenidos al sector industrial, en detrimento del sector primario.

Esta somera enunciación indica la existencia de una política global encarada utilizando diversos instrumentos; la interrupción del proceso, producida en 1955, encontró al sector industrial debilitado por la acción concurrente de factores tales como:

- a) La recuperación de las economías europeas que les permitió romper la dependencia respecto del abastecimiento de productos alimenticios.
- b) El agotamiento del modelo debido a debilidades estructurales, por la inexistencia de una industria pesada que respaldara a la productora de bienes de consumo.
- c) La desaparición de la coyuntura internacional favorable y una prolongada sequía que redujeron las márgenes disponibles para transferir recursos al sector industrial.
- d) El empresariado argentino dividido básicamente en dos agrupaciones contrapuestas (la Unión Industrial Argentina y la Confederación General de la Industria, rama específica de la Confederación General Económica) con intereses económicos disímiles, no permitió definir una política industrial independiente, de base, que permitiera un desarrollo global de la economía.

En este período se produjo la constitución en provincias de los antiguos territorios nacionales con excepción de Tierra del Fuego, lo cual condujo a la sanción de constituciones que contienen referencias precisas a objetivos de promoción industrial, en donde la similitud de los textos, denotaba la admisión generalizada de la responsabilidad de los gobiernos en la promoción defensa y estímulo de actividades económicas mencionándose explícitamente las industriales.

Entonces, como primer antecedente de esta nueva etapa, encontramos en la legislación nacional el Decreto 14630/44, ratificado por Ley 13892 y su decreto reglamentario 18845/45, que legisla sobre la protección y defensa de las industrias que califica "de interés nacional", mediante un régimen que combina protecciones aduaneras, otorgamiento de facilidades cambiarias y liberación de derechos aduaneros para la introducción de materias primas y bienes de capital.

En 1945 se dictó la primer norma (decreto 3824) de promoción regional, disponiendo la liberación de derechos a las mercaderías que se introdujeron al sur del paralelo 42. Complementariamente por De. 7101/56, se declaró zona franca al territorio de Tierra del Fuego.

En 1958 es sancionada la ley 14781, la cual derogó el Decreto 14630/44; esta ley facultó al Poder Ejecutivo Nacional para realizar una política de fomento que se adecue a las variantes situaciones económicas que se presentan. Paralelamente, la Ley 14780 estableció que los capitales extranjeros gozarían de iguales prerrogativas que las empresas de capitales nacionales.

Los medios dispuestos por la ley 14871, para la consecución de sus fines incluyeron las exenciones impositivas por tiempo determinado, liberación o imposición de derechos aduaneros según el caso, suspensión o limitación de las importaciones de productos elaborados y materias primas que se produzcan en el país, tratamiento cambiario preferencial para la exportación de productos industriales, otorgamiento de créditos y planes de financiación, suministro preferencial de materias primas, energía, combustibles y transportes, tratamiento preferencial en las compras por organismos del Estado.

Posteriormente, a través de sucesivos decretos dictados en el espíritu de la Ley 14781 se fueron reglamentando parcialmente distintos beneficios de carácter sectorial y regional. El objetivo de estas normas era el desarrollo tecnológico y la protección de industrias en determinadas actividades donde no existían previamente, tendiendo a integrarlas con las preexistentes y de este modo alcanzar la sustitución de importaciones de manufacturas.

Como destaca Zudaire en su obra antes citada, la administración de estos regímenes comprendía: la concesión de franquicias, el control del cumplimiento de las obligaciones asumidas por los beneficiarios y la interpretación de las normas. Cabe destacar que estas tres cuestiones son las que han dado siempre lugar a controversias y en muchos casos han atentado contra el éxito de los regímenes de incentivos.

La administración de estos regímenes estuvo a cargo casi en su totalidad, de la Secretaría de Industria de la Nación, estando a cargo de organismos específicos el control e interpretación de normas, de alguna manera, la excepción va a darse años más tarde, con la ley 22021, en la cual por primera vez, va a quedar a cargo de las administraciones provinciales la concesión de proyectos, el control de cumplimiento de los compromisos asumidos y la interpretación normativa, siendo ésta en nuestra opinión, la causa principal de la gran cantidad de casos de proyectos beneficiados incumplidos, que en definitiva llevaron a la suspensión de otorgamiento y sustitución del régimen vigente.

En el año 1966, mediante la ley 17.010, se formuló un plan de transformación económica de la provincia de Tucumán con el propósito expreso de diversificar la producción eliminando el monocultivo.

En 1970, es sancionada la ley 18587 destinada a favorecer la descentralización mediante la creación de polos de desarrollo en las regiones más rezagadas o en crisis. Esta ley fue derogada por la 19094 que procuró introducir modificaciones sustanciales en los esquemas de promoción utilizados hasta ese momento; pero igualmente el argumento central consistía en fomentar el desplazamiento de las empresas reduciendo su concentración alrededor de la Capital Federal y de las principales ciudades del interior, como Santa Fe, Rosario, Córdoba y Mendoza con sus respectivos conglomerados urbanos.

Luego vino la ley 19640 destinada a promover la radicación industrial en Tierra del Fuego, y en 1973 fue sancionada la ley 20560 con el propósito explícito de reunir toda la legislación anterior dispersa, en un cuerpo con alcance nacional y en un marco que abarque toda la problemática de promoción. La característica central consistía en la celebración de contratos entre el Estado y la empresa promovida con especificación de beneficios, compromisos, obligaciones y sanciones.

Los instrumentos básicos eran de naturaleza fiscal y mediante sucesivos decretos posteriores (575/74, 833/74, 2140/74) los beneficios acordados fueron ampliados, como así también se recategorizaron las distintas regiones del país.

El régimen militar implantado en 1976 mantuvo durante más de un año, hasta julio de 1977, la vigencia de la ley 20560, reemplazándola en esta fecha por la que lleva el número 21608. Posteriormente las leyes 22021, 22702 y 22973, sancionadas entre 1982 y fines de 1983 procuraron revertir el atraso secular de las Provincias de La Rioja, Catamarca, San Luis y San Juan respectivamente, implementando un régimen que coexistiendo con el de la ley 21.608 va a permanecer vigente hasta hoy, pero habiéndose otorgado beneficios de los mismos hasta la sanción en 1988 de la ley 23658 y posteriormente en un breve período en 1996, con la sanción del Decreto 804/1996.

Pero al margen de estos regímenes, también existieron a través del tiempo, otras medidas indirectas que tendían a lograr los mismos fines. Por ejemplo, en 1963 se reglamentó la prioridad para los artículos de procedencia nacional en las adjudicaciones de licitaciones por parte del sector público (algo similar a lo que hoy intentan lograr algunas provincias y al Nación misma con el "compre argentino"). Por decreto 12913/62 se implantaron los reintegros de impuestos abonados en el mercado interno para los exportadores de productos manufacturados. Este decreto fue reemplazado por el 1127/63 y luego por otros en 1963 y 1964.

Todos estos regímenes fueron tendiendo en lo que hace a la promoción regional, hacia tres regiones: a) Tierra del Fuego, b) las provincias patagónicas y Formosa, dado que la ley 21.608, si bien era de alcance nacional concentraba en éstas los mayores beneficios y c) las provincias de San Luis, La Rioja, San Juan y Catamarca conocidas también como las "provincias del Acta de Reparación Histórica".

La modalidad de otorgamiento de los beneficios fue variando hacia la forma de contratos, con la ley 20.560 el otorgamiento se plasmaba en un contrato bilateral entre el Estado y el beneficiario denominado "contrato administrativo de atribución", de donde surgían derechos y obligaciones para ambas partes. En la ley 21.608 se vuelve al acto de otorgamiento a través de un acto administrativo particular de la autoridad, pero igualmente quedaba claro que su contenido era de características contractuales.

Todo este conjunto de medidas fue estructurándose en regímenes diversos que podríamos clasificar en tres grandes grupos: especiales, sectoriales y regionales. Vamos a hacer seguidamente un breve repaso de dichos regímenes y su evolución histórica algunos de los cuales continúan vigentes.

6.5.2.- Regímenes especiales:

Generalmente estuvieron destinados a promover actividades diversas como la petroquímica, siderúrgica, forestal, radiodifusión, deportes, y también usos específicos como otorgar facilidades a discapacitados.

Ejemplos de estos regímenes fueron los siguientes:

- ley 17.574 del 27/12/67 creado para la construcción de obras sobre el Río Limay por parte de Hidronor S.A. empresa constituida;

- ley 20.646 que aprobó el Tratado de Yaciretá y eximió de impuesto, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza a la obra de construcción de la presa Yaciretá;
- ley 21.635 (B.O. 12/9/77) destinada a promover el complejo Petroquímico de Bahía Blanca;
- decreto 1.807/87 (B.O. 27/11/87) estableció un régimen de incentivos para la expansión del Puerto Pesquero de Puerto Descado en la provincia de Santa Cruz;
- ley 24.805 (B.O. 19/5/97) eximió de IVA y derechos de importación a la importación de todos los insumos, equipos, materiales, repuestos, y a cualquier otra cosa mueble a incorporarse a las obras del Acueducto del Río Colorado en la Provincia de la Pampa;
- ley 14.613 (14/11/58) eximió del impuesto de Sellos a las cooperadoras escolares;
- la ley 16.656 (B.O. 31/12/64) eximió de todos los impuestos nacionales, a las asociaciones deportivas y de cultura física para los ejercicios fiscales cerrados a partir del 31/12/65;
- la ley 16.774 (B.O. 21/3/66) estableció que todas las entidades deportivas están liberadas de ingresar todo impuesto nacional que estén originados en las construcciones que se realicen en terrenos de su propiedad;
- leyes 19.279, 20.046, 22.499, 24.183 y 24.844 sucesivamente, establecieron beneficios para la compra de automóviles por parte de personas discapacitadas;
- ley 19.787 (B.O.16/8/72) libera de impuestos al producido por los contratos de edición musical, exportaciones de discos y programas y espectáculos musicales;
- Decreto Ley 732 (B.O: 22/2/72) eximió de todo impuesto, gravamen, tasas y derechos aduaneros, que recayeran sobre la importación realizada por entes oficiales destinados a la educación, salud, ciencia y tecnología aplicables a la salud humana y sanidad animal y vegetal;
- ley 22.285 estableció beneficios para las emisoras radiales que se establecieran en áreas de frontera y para los doblajes en castellano hechos en el país;
- leyes 22317-24624-24938, vigente desde el 10/11/88, prevé el otorgamiento de crédito fiscal para la cancelación de cualquier impuesto cuya aplicación esté a cargo de la DGI a industrias que ocupen más de 4 personas y que: a) contribuyan al sostenimiento de escuelas o cursos de educación técnica, de nivel básico, del CONET o universidades nacionales o provinciales; b) organicen cursos de dicha índole, o presten asistencia financiera para dichos cursos siempre que estén aprobados por el CONET;
- ley 23091-23680, desde el 16/10/84; establecen beneficios para viviendas destinadas a locación; leyes 23151-23569 de Universidades Nacionales establecieron exenciones de gravámenes al igual que el Estado Nacional;
- Ley 23877 de promoción y fomento de la investigación y desarrollo, transmisión de tecnología y asistencia técnica, vigente desde el 28/12/89;
- ley 24.331 (B.O. 17/6/94) crea el régimen de funcionamiento de las Zonas Francas con el objetivo de fomentar el comercio y la actividad industrial exportadora;
- leyes 24.765 y 25.005 disponen que las mercaderías que ingresaran en la zona franca estarán exentas de los tributos que graven la importación para consumo, eximiéndose también de impuestos nacionales los servicios básicos que se presten dentro de la zona franca;

- ley 24441, vigente desde el 1/3/95 acuerda los siguientes beneficios: IVA: exención de operaciones financieras y prestaciones relativas destinadas a la vivienda y la construcción;
- ley 23.405 (B.O. 14/3/95) exime de impuestos internos, gravámenes sobre la importación, IVA y sellos que recayeren sobre la importación de bienes y servicios para la elaboración en territorio nacional de vacunas contra la aftosa, estableciendo a su vez idénticas exenciones sobre la elaboración, venta y trabajos de vacunación a implementarse en cumplimiento del Programa Nacional de Lucha contra la Fiebre Aftosa;
- ley 24684, vigente desde el 11/9/96; establece desgravaciones y exenciones de contribuciones impositivas a las actividades que tengan por finalidad directa la promoción y difusión del tango; ley 25.054 (B.O. 16/12/98) exime a las Asociaciones de Bomberos Voluntarios en todo el territorio nacional, del pago de derechos y tasas aduaneras por la importación de equipos destinados a sus fines específicos;
- ley 23. 696 (B.O. 23/8/89) dispuso que el Poder Ejecutivo Nacional podría otorgar a la empresa que se privatice, beneficios fiscales que en ningún caso podrían ser mayores que los previstos en regímenes de promoción industrial;
- ley 24.557 (B.O. 4/10/95) establece exenciones totales sobre las prestaciones de la ley de Riesgos de Trabajo (ART);
- ley 24537 (B.O.: 22/9/95) estableció la exención en el impuesto a las ganancias y de aportes provisionales y asistenciales sobre los montos percibidos por quienes se acogieren a regímenes de retiro voluntario en los estados municipales o provinciales.

Un caso que merece una mención especial, por las consecuencias que acarrea hasta la actualidad es el de la ley 23.101 (Vd. 2/11/84) mediante la cual se establecieron incentivos a las exportaciones consistentes en el reembolso impositivo total o parcial de los tributos interiores que gravaran bienes y servicios, en todas las etapas de producción y comercialización, destinados a la exportación.

También contenía esta ley, un beneficio adicional consistente en la deducción en el impuesto a las ganancias, del 10% sobre el valor FOB de los bienes y servicios exportados. Esta deducción especial se mantuvo vigente hasta el dictado del Decreto 553 (Vd. 2/5/89) que suspendió el beneficio, pero una manera anómala de sustituir este último decreto ha dejado la duda sobre su vigencia hasta el presente dando lugar a controversias judiciales aun no resueltas y montos importantes de beneficio fiscal en duda.

6.5.3.- Regímenes sectoriales:

Han existido y subsisten diversos regímenes sectoriales, destinados a promover ramas de actividad de diversa índole, entre ellos podemos citar:

- la Ley Vitivinícola o Ley del Vino cuyas regulaciones se inician a partir de la sanción de la ley 4.363 del 12 de septiembre de 1904, cuyo objetivo era el de proteger a la industria y comercio vinícola del país. La misma fue modificada mediante ley 14.878 del 23 de octubre de 1959. El desarrollo de parrales de alto rendimiento y baja calidad enológica, llevó a la necesidad de una reconversión encarada mediante la ley 22.667 de octubre de 1982 y más tarde el Decreto 440 de febrero de 1984, los cuales tendían a regular la oferta interna de vino de

- mesa. Esta industria contó además con medidas de fomento en base a desarrollo de la infraestructura y apoyo crediticio;
- la ley 17.319 (B.O.: 30/6/67) estableció que la titularidad de los yacimientos de hidrocarburos líquidos y gaseoso situados en Argentina y su plataforma continental son patrimonio del Estado Nacional. El decreto reglamentario 6.815, dispuso un régimen tributario especial para la actividad, consistente en el cómputo de los quebrantos impositivos originados en las inversiones derivadas de la prospección, exploración y explotación de los yacimientos dados en concesión;
 - ley 17.520 (Vd. 13/11/67) facultó al Poder Ejecutivo a otorgar deducciones especiales en el impuesto a las Ganancias a los inversores en sociedades contratadas para la realización de Obras de Peaje, extendiéndose algunos beneficios a la misma empresa concesionaria. Este régimen ha sido actualizado por las leyes 21.691 (Vd. 29/11/77) y 23.696 (Vd. 23/8/89) y se encuentra vigente;
 - ley Nacional del Tabaco publicada el 31/8/72 tenía como objetivo promover la actividad, favoreciendo la investigación, y extensión de las plantaciones mediante la utilización de variedades de mejor comportamiento agronómico e industrial.;
 - ley 20.731 (Vd. 18/5/73), creó una Comisión Reguladora de la Producción y comercialización de la Hierba Mate con el objeto de establecer condiciones de elaboración, sanidad e higiene, fomentar el consumo de yerba mate, y propender al mejoramiento de su calidad;
 - en el marco ley 20.560, se dictó el Decreto 592/73 destinado a promover el sector petroquímico; Posteriormente el decreto 814/79 (B.O. 18/4/79) derogó al decreto 592/73 y estableció un nuevo régimen para la industria petroquímica;
 - decreto 619/74 (B.O. 4/3/74) otorga los beneficios de la ley 20.560 a la industria siderúrgica;
 - decreto 1.177/74 ((B.O. 22/4/74) estableció un régimen de promoción para la industria forestal. Este régimen rigió hasta 1984 y se destinó principalmente a plantas celulósicas que produjeran papel prensa, papeles y cartones, maderas terciadas y tableros de fibra o de partículas leñosas aglomeradas;
 - ley 22840, vigente desde el 14/7/83, estableció la exención de toda clase de impuestos directos y de pago de derechos de aduana para promoción de productos básicos;
 - ley 22269, vigente desde el 29/8/80, establece la exención de impuestos, tasas y contribuciones nacionales y de la MCBA para Obras Sociales e INOS;
 - ley 22.211 (B.O. 29/4/80) promovía las inversiones en tierras de baja productividad ubicadas principalmente en Chubut, Neuquen, Río Negro, y Tierra del Fuego, Patagones en la Provincia de Buenos Aires, y zonas fronterizas, otorgando a los inversionistas deducciones en el impuesto a las ganancias en virtud de las inversiones realizadas, y otorgando también este beneficios con algunas limitaciones a las empresas beneficiarias;
 - ley 21695 (B.O. 5/12/77), estableció un régimen de promoción para la forestación y reforestación otorgando certificados de crédito fiscal que se calculaban en un monto por hectárea forestada... Este régimen luego fue reemplazado por la ley actualmente vigente 24.857 (B.O. 11/9/97) y por la posterior, ley 25.080, (sancionada en diciembre de 1998 y publicada en 1999) de promoción de las inversiones que se efectúen en nuevos emprendimientos forestales y ampliación de los existentes;

- ley 22.371 (B.O. 19/01/81): introdujo un régimen que promovía las inversiones en actividades industriales, mineras y agropecuarias en áreas de frontera;
- ley 22.428 (B.O. 20/3/81) estableció un régimen destinado a la conservación y recuperación de la capacidad productiva de los suelos mediante créditos que otorgaba el Banco Nación, subsidios nacionales y liberaciones en impuestos patrimoniales;
- decreto 675/81 (B.O. modificó el decreto reglamentario de la ley 19.831 y estableció incentivos destinados a la Industria Naval. Este régimen fue dejado sin efecto por el Decreto 2284/91;
- ley 22.817 (B.O. 26/5/83) que rigió hasta el 31/12/86, otorgó un incentivo para el incremento de la producción agropecuaria permitiendo a los productores computar como gastos el 100% del IVA correspondiente a las compras o importaciones de bienes y servicios o computar los saldos del mismo como pago a cuenta en el impuesto a los capitales;
- también la industria electrónica tuvo su régimen de incentivo mediante el decreto 652/86 (B.O. 12/5/86) otorgando desgravaciones en el impuesto a las ganancias y a los capitales durante los años 1986 a 1993, diferimientos impositivos y deducciones de las inversiones para los inversores en empresas beneficiarias, franquicias aduaneras y arancelarias para estas últimas;
- decreto 937/93 (B.O. 11/5/93) que tuvo vigencia hasta el 24/8/96, implementó un régimen de reintegro fiscal por ventas de bienes de capital nuevos para los productores de este tipo de bienes;
- ley Nacional del Teatro, D-L 1251/58 y Leyes 24800-25037 establecen la exención de todo impuesto nacional y municipal en jurisdicción de la Capital Federal de obras en idioma nacional, de autores argentinos o extranjeros con 5 o más años de residencia en el país;
- ley 25019 declara de interés nacional la generación de energía eléctrica, de origen eólico y solar, en todo el territorio nacional, otorgando beneficios de estabilidad fiscal, diferimiento de IVA y subsidios por KWh generados;
- Con relación a la actividad minera también tenemos un importante régimen de promoción actualmente vigente. La historia más reciente comienza con la Ley 22095 (26/10/79), publicada en el Boletín Oficial el 1/11/79, en virtud de la cual se estructura un mecanismo especial tendiente a promover las actividades mineras, en sustitución del entonces vigente, implementado por la ley 20551 y su decreto reglamentario. Posteriormente la ley 24196 establece un nuevo régimen de inversiones para la actividad minera y deroga el anterior establecido por la Ley 22095;
- ley 25.413 (B.O. 24/03/01) estableció un régimen de beneficios fiscales otorgados a diversos sectores con el objetivo de mejorar su competitividad. De esta ley derivaron acuerdos sectoriales instrumentados mediante el Decreto 730/2001 que otorgaba exenciones en el Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del endeudamiento Empresarial, en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, otorgaba el cómputo como crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado de un porcentaje de los montos abonados en concepto de contribuciones patronales sobre la nómina salarial con destino al Sistema único de la Seguridad Social y reducción de las contribuciones patronales mediante Decreto 801/2001.
- decreto 379/2001 estableció un régimen destinado a promover la fabricación nacional de bienes de capital, informática y telecomunicaciones, mediante la emisión de un bono fiscal, para fabricantes que contaren con establecimientos

industriales, radicados en el Territorio Nacional consistentes en el reintegro del 10% del precio de venta con destino al mercado interno. Luego el Decreto 502/2001 elevó dicho porcentaje al 14%.

- ⇒ la ley 25.198 (B.O. 16/12/99) declaró de interés nacional al turismo como actividad socioeconómica. Mediante esta norma⁴⁶ se establece una definición mucho más amplia de turismo equiparándolo de hecho a la industria o a lo que se ha dado en llamar la industria sin chimeneas.
- ⇒ ley 26093 (B.O. 12/05/06) beneficios impositivos para la producción de Biocombustibles en el territorio de la Nación Argentina.
- ⇒ Ley 26123 (B.O: 24/08/06) beneficios fiscales para la producción de hidrógeno como combustible.

6.5.4.- Regímenes regionales:

Esta clase de incentivos es a nuestro juicio la que ha contenido los beneficios más importantes y que más controversias han generado acerca de su utilidad y costo en términos de recaudación y transparencia del sistema tributario. Por ello es que en esta sección en lugar de hacer una mera enunciación, haremos un resumen de la historia a través de la evolución normativa y los hechos acontecidos.

Comenzamos por la ley 19640 del 2 de Junio de 1972, la cual rige para Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, creando un área especial aduanera y fiscal con el objetivo de promover la radicación de industrias y el desarrollo de lo que en su momento era el Territorio Nacional de Tierra del Fuego, luego convertido en Provincia. Este régimen exime del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el área beneficiada o por bienes existentes en dicho territorio.

Cabe resaltar que este beneficio, tuvo una suspensión temporaria y se canceló la aprobación de nuevos proyectos industriales hasta el 31/12/99. Pero mas allá de esto, por Decreto 888/92, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso que a partir del 9/6/92, las exportaciones al extranjero de productos originarios del Area Aduanera Especial de la Isla Grande, se aplicaría la legislación general vigente para todo el país en materia de estímulos a la exportación.

Posteriormente, el decreto 479/95 permitió solicitar la sustitución de productos fabricados con los beneficios vigentes y con validez hasta el 31/12/2013 y a través del decreto 615/97 se ratifican los estímulos preexistentes en el régimen.

Por otro lado, como primer hito importante en la historia más reciente de la promoción industrial tenemos el régimen de la Ley 20560 el cual fue posteriormente derogado por la Ley de facto 21608 de fecha 23/7/77 que no variaba sustancialmente en el tipo de beneficios y alcance de los mismos.

Mediante el régimen de la Ley 21608 sustituyendo a la ley 20560, el Poder Ejecutivo Nacional, dictó el Decreto 2332/83 acordando importantes beneficios impositivos a las actividades industriales que se desarrollare en las Provincias de Río Negro, Neuquén, Chubut, Santa Cruz, Tierra del Fuego, en el partido de Patagones de la Provincia de

⁴⁶ Diario Ambito Financiero: suplemento de novedades fiscales 26/6/00: "La industria del turismo: industria de industrias?"

Buenos Aires y posteriormente mediante el Decreto 518/87 se incorporó a la Provincia de La Pampa.

Posteriormente, mediante el Decreto 2406/84, también en el marco de la ley 21.608 se otorgó beneficios similares a los establecidos por el Decreto 2332/83, a la provincia de Formosa y departamentos de las provincias de Corrientes, Chaco, Entre Ríos, Mendoza, Misiones, Santa Fe, La Pampa, Santiago del Estero, Salta, Jujuy, Tucumán y Buenos Aires.

El Decreto 857/97 prorrogó hasta el año 2000 los beneficios de la promoción a los proyectos industriales que vencieran entre 1997 y 1999 otorgados en el marco de las leyes 20.560 y 21.608, resultando nuevamente prorrogados mediante Decreto 1297/2000.

Asimismo, la Ley de facto 22021 de fecha 28/6/79 estableció también un régimen de beneficios promocionales para la explotaciones agrícolas-ganaderas, las ramas industriales que determine el Poder Ejecutivo, y actividades turísticas y estuvo destinada originalmente a explotaciones ubicadas en la Provincia de La Rioja en el período comprendido entre el 1 de enero de 1978 y el 31 de diciembre de 1982.

La ley 22.702 del 31/12/82 hizo extensivo los beneficios a las provincias de Catamarca y San Luis y la ley 22.973 del 17/11/83 hizo lo propio con la Provincia de San Juan. Luego, el decreto 1927/93 también otorgó este beneficio a las actividades turísticas en las Provincias de Catamarca, La Rioja y San Juan y la Ley 24447 lo hizo también aplicable a las zonas áridas de los Departamentos Lavalle, Santa Rosa y La Paz de la Provincia de Mendoza para proyectos no industriales hasta el 30 de septiembre de 1995, incorporando en las mismas condiciones y montos establecidos a la Provincia de San Luis en proyectos para inversiones turísticas.

Una de las principales falencias que tuvo este régimen y los establecidos por las leyes 20.560 y 21.608, fue permitir el beneficio en el IVA sobre procesos industriales que involucren productos semielaborados que también se encontraban liberados por el IVA Compras, lo cual al no existir ninguna especificación sobre el grado de avance en el proceso total que debería representar ese semielaborado, dio lugar en los hechos, a muchos abusos que terminaron desvirtuando el objetivo de los beneficios.

Otra importante modificación que comentaremos en un punto específico de este trabajo pero que resulta necesario mencionar aquí fue la introducida por los Decretos del P.E. 804/96, 69/97 y 857/97 puesto que representaron verdaderas extensiones de los beneficios acordados por las Leyes 21608 y 22021.

Por último, la ley 23614 (B.O. 8/11/88) estableció, en su artículo 55 que a partir de la entrada en vigencia de los decretos reglamentarios a los que alude el art. 56 de la misma (decreto reglamentario general, decreto de promoción regional de carácter sectorial y decreto de promoción selectiva de inversiones y reinversión de utilidades), quedarán derogadas las disposiciones de facto 21608, 22021, 22702, 22973 y sus respectivas modificaciones, sus decretos reglamentario, resoluciones y demás normas complementarias, en todos aquellos aspectos que resulten aplicables a las actividades industriales. Pero esta ley que estaba destinada a establecer un sistema único de promoción a nivel nacional si bien se mantiene vigente hasta la actualidad nunca rigió operativamente

porque nunca fue reglamentada, coexistiendo con el resto de los regímenes que aún perduran y con los nuevos que se han ido creando.

Posteriormente la Ley 23658 (B.O. 10.1.88) dispuso en el artículo 11 que a partir de su entrada en vigencia (10/1/89) y hasta tanto entren en vigencia los decretos reglamentarios que se alude en la Ley 23614 queda suspendido el otorgamiento de nuevos beneficios de carácter promocional contenidos en las disposiciones de facto antes citadas así como en la ley 22095 en todos aquellos aspectos aplicables a las actividades industriales.

6.5.5.- La suspensión, desvinculación y sustitución de beneficios:

La Ley 23658 revistió singular importancia para el régimen de promoción industrial nacional y regional, porque surgió en un momento en que las finanzas públicas argentinas se preparaban a entrar en una de las crisis más profundas de la historia (ENERO de 1989) y pretendió, suspendiendo el otorgamiento de nuevos beneficios y sustituyendo el sistema de utilización de beneficios tributarios existente, poner límites a una historia de excesos en el otorgamiento y utilización de beneficios que desvirtuaron a estos regímenes.

La Ley 23669 (B.O. 12/06/89) suspendió por los meses de julio y agosto de 1989 el 25% del goce del beneficio de liberación en el IVA compras e IVA saldo para los beneficiarios de la ley 22021 y el 50% para los beneficiarios de la ley 19640. Tres meses más tarde, la ley 23697 (B.O. 25/09/89) dispuso una nueva suspensión del 50% de los beneficios otorgados por las leyes 19640, 20560, 21608, 22021, 22702 y 22973 por el período comprendido entre el 1/10/89 y el 31/03/90, previendo asimismo un mecanismo de devolución de los impuestos pagados con motivo de dicha suspensión que incluía el otorgamiento de certificados de crédito fiscal transferibles por un único endoso.

Respecto al beneficio de deducción previsto en el artículo 11 b) de la ley 22021 la ley dispuso que podría deducirse los montos no utilizados con motivo de la suspensión en el ejercicio inmediato siguiente.

No obstante que se garantizaba la devolución de los beneficios suspendidos, la ley estableció algunos requisitos. Un requisito consistía en que las empresas no podrían efectuar despidos sin justa causa a su personal durante el período de la suspensión y además durante dicho período, el monto mensual de beneficio en el IVA, devengado, no podría exceder el promedio mensual de beneficios utilizados en el segundo semestre de 1988 o el primer semestre de 1989.

El período de suspensión previsto en la ley 23697 fue extendido luego por 6 meses más mediante el Decreto 435/90, de necesidad y urgencia, con el agregado de interrumpir el beneficio de IVA compras (débito fiscal de los proveedores de materias primas de las empresas promocionadas) dejándolo sin efecto lo que significó una clara disminución de los beneficios por "decreto".

Vencido el plazo de suspensión establecido por el Decreto 435/90, el Poder Ejecutivo dicta el Decreto 1930/90 estableciendo: a) suspensión por un año de la aprobación y trámite de nuevos proyectos bajo los regímenes de las leyes 19640, 21608, 22021, 22702, 22973 y 22095 (de Minería esta última), término prorrogado luego por dos años más por el Decreto 1033/91 (B.O. 05/06/91); b) los certificados de crédito fiscal destinados a la devolución de los beneficios suspendidos bajo la ley 23697 serían entregados un año después de

publicado el decreto, extendiendo el plazo de 90 días desde finalizada la suspensión, fijado originalmente; c) elimina la potestad de las Autoridades de Aplicación de las leyes 20560, 21608, 22021, 22702, 22973, y 22095 para nuevas prórrogas en la puesta en marcha de proyectos, y establece que aquellos que no tuvieran principio de ejecución al 31/12/90 quedarían cancelados.

Por otra parte, el Decreto 1033/91 antes citado dispuso que el beneficio de IVA Compras dejado sin efecto por el Decreto 435/90 sería devuelto con la implementación de la cuenta corriente computarizada en el marco de la sustitución de beneficios dispuesto por la ley 23658 mediante certificados de crédito fiscal calculados en función del grado de cumplimiento del proyecto en inversión, capacidad instalada y personal ocupado.

Esto es en resumidas líneas lo ocurrido con la suspensión de beneficios en un período que podríamos ubicar entre junio de 1989 y el 1/12/92 fecha en la que entra a regir el Decreto 2054/92. Demás está decir que toda esta batería de medidas dictadas en el marco de una profunda crisis económica no hace más que sentar un mal precedente para cualquier beneficio nuevo, como el de la ley del software por ejemplo, a la vez que demuestra que todo régimen de incentivos, requiere de un contexto económico y político estable.

Por otra parte, actualmente el sistema nacional de promoción industrial instituido por la Ley 23614 no se encuentra disponible para nuevos proyectos, dado que como comentáramos antes, su vigencia está condicionada a la de sus decretos reglamentarios que nunca fueron dictados. En consecuencia, continúa vigente el régimen de la Ley 22021 y modificatorias, para la promoción de actividades no industriales (agropecuarias y turísticas) mientras que para las actividades industriales, por una parte, se suspendió el otorgamiento de nuevos beneficios, y por la otra, se sustituyó la forma de utilización de beneficios otorgados, no obstante las facultades del Poder Ejecutivo para implementar lo mismo respecto a las actividades no industriales.

En este sentido, el Decreto 2054/92, implementó el régimen de sustitución de beneficios e instituyó el régimen de desvinculación, la cual podría ejercerse hasta el 15/12/92 con el cumplimiento de determinadas condiciones establecidas.

Aquí nos cabe destacar que si bien con este régimen se pretendió regularizar un parte sustancial de beneficios otorgados con anterioridad, que no habían cumplido con los compromisos asumidos, esto no dejó de constituir un ataque directo a la equidad, ya que muchos habían usufructuado los beneficios de la promoción industrial durante mucho tiempo, y luego pudieron desvincularse de la misma, sólo con el pago de los impuestos que habían dejado de pagar con más sus intereses, pero sin multas.

Si entendemos al régimen sancionatorio de los beneficios promocionales, como una forma de resarcimiento hacia la sociedad, por la externalidad causada, por aquellos que habiéndose acogido a los beneficios de la promoción industrial, al cabo de un tiempo se desvincularon sin haber cumplido con la inversión comprometida, esto significa que la que salió perdiendo es la sociedad en su conjunto porque se vio privada de los ingresos tributarios con motivo de la promoción y tampoco recibió las inversiones prometidas, sino tan sólo el interés resarcitorio por el pago fuera de término lo que seguramente sólo compensa en una mínima parte el daño causado.

Por otra parte la redacción misma del Decreto 2054/92 dio lugar a divergencias interpretativas ya que si bien establecía la imposibilidad de otorgar nuevos beneficios de la promoción, las jurisdicciones provinciales lo entendieron como que ello no impedía reasignar los cupos fiscales liberados por proyectos incumplidos, a inversionistas nuevos.

Esto dio lugar a una serie de nuevos proyectos aprobados por las autoridades de aplicación provinciales, con la finalidad de mantener a las industrias radicadas en las mismas, sin el marco regulatorio adecuado en cuanto a su implementación, debiendo surgir con posterioridad resoluciones ministeriales y de la DGI, complementarias, a los efectos de su implementación, pero sin aclararse la situación de fondo, todo lo cual, junto con la necesidad de extender los beneficios de la promoción, desembocó en la sanción del Decreto 804/96 como medida de necesidad y urgencia.

En cuanto a la sustitución de beneficios el nuevo sistema de utilización de los beneficios acordados, consistía en el otorgamiento en función del costo fiscal teórico determinado para cada proyecto, de "bonos de crédito fiscal" que, entre otras características, son nominativos, no reintegrables, intransferibles, actualizables y utilizables solo para el pago de obligaciones tributarias para las cuales se hubiera calculado el "costo fiscal teórico".

De este modo, los beneficiarios deberían determinar e ingresar los tributos de igual forma que los contribuyentes en general pudiendo utilizar los bonos recibidos. Se excluyeron de la sustitución los beneficios en gravámenes sobre importaciones; reembolsos a exportaciones; franquicias a inversionistas; y el diferimiento de tributos para empresas promovidas. Se establece un régimen especial de ingreso de IVA para los proveedores de empresas promovidas, permitiendo a estas empresas utilizar los bonos para cancelar las obligaciones de dicho régimen.

La cuantificación de los bonos se hizo en función del costo fiscal remanente y del grado de cumplimiento de las obligaciones promocionales en cuanto a volúmenes de producción, inversión comprometida y personal ocupado, ponderado por una escala de demérito (Decreto 1033/91). Esto se efectuó a través de un análisis que hizo la DGI de cada proyecto promovido a los efectos de cuantificar el "costo fiscal teórico demeritado", cuya evolución futura realizó la misma DGI a través de la "cuenta corriente computarizada".

El decreto 2054/92, estableció el 1 de diciembre de 1992 como fecha en que comenzó a regir el régimen de sustitución de beneficios tributarios instrumentando la entrega de los bonos de crédito fiscal mediante una "cuenta corriente computarizada".

De este modo, los beneficios implícitos, conocidos en forma teórica, los cuales se materializaban mediante la aplicación de los porcentajes de exención en el caso del Impuesto a las Ganancias y de liberación en el caso del Impuesto al Valor Agregado, sobre la materia imponible, adquieren el carácter de explícitos. A través de los bonos de crédito fiscal, condicionados al monto de beneficios tributarios contemplados en el "costo fiscal teórico, se fija un tope a los beneficios otorgados ya que el monto exento o liberado sólo podría ser cubierto con los bonos acreditados en la mencionada cuenta debiendo ingresarse el excedente una vez utilizados los mismos.

6.5.6.- *Modificaciones al régimen de promoción industrial, dto. 804/96:*

El régimen de flexibilización de condiciones establecido por el dto. 804/96, trató de corregir por un lado un problema estructural que tenían los beneficios de la promoción industrial otorgados ya que el sector exportador no podía hacer uso de los beneficios en el Impuesto al Valor Agregado que, en la mayoría de los casos era el beneficio más importante, atento a que la misma ley del gravamen establece la gravabilidad a tasa cero.

En virtud de ello la norma comentada introdujo el régimen de devolución del costo fiscal teórico IVA (compras y saldo) atribuible a exportaciones.

Por otra parte esta norma intentó otorgar una prórroga de los beneficios de la promoción industrial pero también de hecho dio lugar a la concesión de nuevos beneficios. Ello ocurrió porque si bien estaba suspendido el otorgamiento de beneficios a nuevos proyectos, las jurisdicciones provinciales entendían que podían conceder beneficios sobre los cupos fiscales ya aprobados en períodos anteriores correspondientes a proyectos no ejecutados como consecuencia del régimen de desvinculación establecido por el Decreto 2054.

A causa de ello se conceden nuevos plazos para la puesta en marcha para aquellos proyectos que hubieran cumplido como mínimo con un 30% de la inversión.

En la práctica esto dio lugar, con el afán de mantener industrias en las jurisdicciones promovidas, que de otro modo se hubieran ido o hubieran reducido su nivel de actividad, al otorgamiento de beneficios por nuevos proyectos y a la extensión de los años de beneficios, ya que en términos normales, en ese momento, considerando las fechas originales de concesión de los beneficios, la liberación y escala de exención para el IVA y en el Impuesto a las Ganancias debería haber estado en los tramos finales de las escalas previstas, es decir entre el 60% y el 15% comenzando a pagar impuestos en forma progresiva.

Indudablemente esto ponía al descubierto el problema estructural que tenía el régimen de beneficios fiscales de la promoción industrial, ya que muchos de los proyectos beneficiados sólo podían funcionar sobre la base del no pago de impuestos tornándose en su mayoría cuando menos más costosos, con el estado actual de la economía y sin los beneficios tributarios.

A su vez, el Decreto 69/97 permitió gozar de los beneficios promocionales desde el año número 1 (es decir contando la escala de exención o liberación en su caso desde cero para los quince años previstos) para aquellos proyectos puestos en marcha hasta el 31/12/97, y posteriormente al Decreto 857/97, el cual dispuso la extensión del período de beneficios promocionales hasta el año 2000 de los proyectos industriales aprobados por el régimen de promoción regional Ley 20560 y 21608, comprendidos en el régimen de sustitución de beneficios del Decreto 2054/92 y cuyo período de utilización de beneficios finalizara durante 1997, 1998 y 1999, condicionado al mantenimiento del nivel de mano de obra comprometido, entre otros requisitos.

Podríamos decir que esto también se debió a la llamada "guerra fiscal" que tuvo lugar en 1996 a raíz de los incentivos fiscales que comenzaron a otorgar algunos estados brasileños, buscando atraer inversiones, pero también es cierto que el Decreto 804/96 en lo que hace a la modificación del costo fiscal teórico IVA vinculado a exportaciones vino a corregir un defecto estructural de la promoción industrial causado, a nuestro juicio, por el distinto

enfoque económico predominante en el momento de su concepción. Es decir, cuando fueron concebidas las leyes 21608 y 22021, podemos ver, a través de sus objetivos, que pretendían promover el desarrollo industrial en el marco de una política de corte nacionalista y más bien de cara hacia adentro, es decir al mercado interno.

Por otra parte, cabe destacar que la forma que se instrumentó la devolución del costo fiscal teórico IVA para exportadores convirtió al beneficio en un verdadero subsidio a las exportaciones ya que el régimen preveía la devolución en dinero, del costo fiscal IVA (compras y saldo) vinculado a exportaciones.

Este subsidio estaría dado básicamente en la parte correspondiente al costo fiscal teórico atribuible al saldo de IVA, ya que al estar exenta del impuesto las exportaciones se daba la posibilidad a las empresas de obtener la devolución en dinero, no sólo del IVA por las compras sino además del porcentaje liberado sobre el 21% de la exportación.

6.6.- Efectos no deseados de los incentivos fiscales:

A continuación vamos a reproducir en forma sintética, los principales efectos no deseados de los incentivos fiscales y su causas, y las características de los mismos, expuestos en un trabajo presentado en el 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas desarrollado por el Dr. C.P. Carlos Alberto Battaglia⁴⁷, cuyos conceptos nos resultaron sumamente interesantes a efectos de nuestro estudio:

6.6.1.- No vencer la inercia:

Esta falla consiste en que el incentivo no opere como tal, que no produzca el efecto esperado, es decir que no pueda vencer la inercia del sistema económico.

6.6.2.- Excesiva caída de la recaudación:

Es sabido que una de las condiciones que presenta el uso extrafiscal de beneficios, es que lleva implícita una merma en la recaudación del tributo sobre el cual ha de ser aplicado el estímulo. Esta merma ha de ser, previamente determinada en su efecto sobre la política fiscal, y adecuadamente compensada. No obstante ello, un efecto ciertamente perjudicial para las finanzas gubernamentales es que esa disminución de los ingresos adquiera proporciones de mucha mayor magnitud a las previstas.

6.6.3.- Pérdida neta de divisas:

Determinadas políticas tendientes a la apertura económica en donde se disminuya la protección efectiva y sobrevalúe la moneda local pueden tener como consecuencia el desahorro en divisas.

6.6.4.- Efecto blanqueo:

La posibilidad que otorgan algunos incentivos al desgravar o eximir la utilidad de la explotación beneficiada puede inducir a mutar los orígenes verdaderos de las utilidades y

⁴⁷ 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Área IV: Tributaria: Tema 5: Regímenes de Promoción: “Efectos no deseados del uso extrafiscal de la tributación y sus causas” – C.P. Carlos Alberto Battaglia.

exteriorizar resultados que se estaban omitiendo mediante el simple arbitrio de manipular las registraciones y exponer a unos como otros. Contribuye a esto el hecho de que en los primeros años los proyectos demandan cifras importantes de inversión y gastos.

6.6.5.- Eternidad de los beneficios:

Este efecto es normalmente causado por la creación del hábito en el desarrollo de la actividad dentro de un marco de constante beneficios. El incentivo que se originó en el otorgamiento de privilegios o beneficios para motorizar la orientación o reorientación de las actividades que interesan al Estado no generó en los sujetos beneficiados la capacidad de competencia durante el período de vigencia, ni permitió el despegue, por lo que el sector reclama ante cada vencimiento del período de vigencia del régimen, su prórroga puesto que su eliminación le acarrearía la quiebra segura.

6.6.6.- Migraciones poblacionales e industriales:

Este puede ser un efecto buscado, pero cuando los efectos buscados son otros esta consecuencia representa un elemento muy importante a tener en cuenta sobre todo para cuando los beneficios hayan desaparecido, dado que pueden generarse acentamientos poblacionales que luego puede tener efectos perjudiciales.

6.6.7.- Inflación:

Los tributos afectan la asignación de recursos del sector privado por medio de dos mecanismos. El primero resultante de la reducción del ingreso disponible de las empresas y de las personas, en la proporción equivalente al monto de los impuestos que les corresponde pagar, lo que comúnmente denominamos "efecto ingreso". El segundo, resultante de la alteración de la estructura de precios relativos de los bienes, servicios y factores, denominado efecto precio. Ambos mecanismos afectan la asignación privada de los recursos al alterar el nivel y estructura de la demanda final e intermedia, en función de los respectivos coeficientes de elasticidad precio e ingreso. Esta alteración de precios relativos determinará un cambio sensible en el nivel general de precios de la economía que puede, por la importancia relativa de los sectores involucrados, no compensarse con el producido en el sector beneficiado y generar inflación.

6.6.8.- Sobre expansión inapropiada:

Algunos proyectos o conjunto de proyectos rentables⁴⁸ en una dimensión determinada se expanden más de lo debido a raíz del subsidio recibido, con lo cual terminan en el colapso, cuando el beneficio fiscal desaparece. La creencia generalizada de que un aumento continuo de la inversión (indiscriminada y anárquica) es siempre beneficiosa por el avance tecnológico y el aumento de la eficiencia, lleva a suponer como positiva toda sobre-expansión, lo que naturalmente, no sólo que no siempre es así, sino que además puede ser altamente nocivo por la ociosidad de recursos y la falta de complementariedad con otras políticas de creación de empleos e incentivo de la demanda.

6.6.9.- Disminución del ahorro:

⁴⁸ Macon, Jorge: "Las Finanzas Públicas Argentinas 1950-1980" - Ed. Macchi 1985.

Medidas de fomento del consumo o la elevación de la presión de impuestos sobre la renta puede tener como consecuencia la disminución del ahorro.

6.6.10.- Aumento del ocio:

Impuestos que adquieran una elevada progresividad sobre la renta del trabajo normalmente inducirán a dejar de trabajar horas complementarias, dado que el beneficio marginal luego de la aplicación del premio, con el castigo de la progresividad del impuesto, será mínimo comparado con el esfuerzo adicional.

6.6.11.- Generación o aumento de la evasión:

Los privilegios o beneficios por un lado, como los fuertes impuestos con el propósito extrafiscal explícito de desalentar determinadas actividades pueden dar lugar a la aparición de diversas formas de evasión, tales como la creación de empresas inexistentes con el único objetivo de aprovechar la franquicia o la generación de transacciones ficticias o encubiertas.

6.7.- Causas más importantes de los efectos no deseados:

Las principales causas que producen los efectos no deseados en la aplicación extrafiscal de la tributación, se deben a dos grandes factores en forma separada o a ambos en conjunto:

- a) Generadas por inadecuado uso de los instrumentos;
- b) Generadas por el inadecuado análisis del contexto:

Veremos dentro de cada grupo de estos factores las distintas causas que se encuadran aunque no necesariamente deben encuadrarse exclusivamente con uno de ellos pudiendo corresponder a ambos.

6.7.1.- Inadecuado uso de los instrumentos:

6.7.1.1.- Confusión de objetivos y de instrumentos:

La principal falla conceptual acerca del conocimiento preciso de la relación objetivo-instrumento para su consecución se traduce en los hechos estableciendo múltiples objetivos los que serán alcanzados con el apoyo de múltiples instrumentos. La experiencia aconseja únicos objetivos con instrumentos idóneos. De lo contrario se hace difícil advertir cuál de los instrumentos no cumple con los objetivos.

6.7.1.2.- Exceso del universo beneficiado:

La selectividad debería ser una de los principales requisitos de los incentivos fiscales, en donde la multiplicidad de formas promocionales puede llevar a una baja generalizada de la presión tributaria, en donde si todos están beneficiados no se producen las necesarias alteraciones en los precios relativos de los bienes, servicios o factores de la producción.

6.7.1.3.- Excesiva aplicación temporal:

Plazos de vigencia muy prolongados o con sucesivas prórrogas determinan la institucionalización del beneficio perjudicando el vigor que el incentivo debe poseer para actuar sobre la conducta de los operadores del sector privado.

6.7.1.4.- Automaticidad del régimen:

Si bien la excesiva burocracia para la obtención del beneficio puede ser desalentador, la automaticidad y falta de contralor administrativo previo es una de las causas por las cuales proyectos de promoción aparentemente bien diseñados producen desvíos de los objetivos planeados generando efectos no buscados.

6.7.1.5.- Violación de principios constitucionales:

La violación de los principios constitucionales de legalidad y equidad horizontal y otros como el de la no confiscatoriedad, libertad de trabajar, circular, etc. pueden convertirse en incentivos a la evasión.

6.7.1.6.- Alteración de los principios de la tributación:

La neutralidad, extrafiscalmente es considerada como que la interferencia permitida es aquella que induce a la actividad que se pretende promover, o en su caso desalentar. La equidad tanto horizontal como vertical, debe, necesariamente ser alterada para producir sus efectos de reacomodamiento.

6.7.1.7.- Inadecuada magnitud del beneficio:

Toda vez que el incentivo sea excesivo o reducido producirá efectos no deseados o no obtendrá los buscados.

6.7.1.8.- Falta de medidas complementarias:

La falta de complementación de las medidas promocionales conspira contra la eficacia del incentivo, siendo una de las principales causas de la generación de efectos no buscados o no generación de efecto alguno.

6.7.1.9.- Excesiva esperanza sobre efectos buscados no expresos:

Un aspecto destacado de los incentivos fiscales son las expectativas que se generan, su objetivo implícito, en cuanto a los "beneficios posteriores a la norma". Los resultados deben ser bien analizados al instrumentar un incentivo y si la expectativa es excesiva o la medición apriorística es incorrecta los resultados pueden no ser los buscados.

6.7.1.10.- Falta de precisión técnica y legal sobre las condiciones que deben ser reunidas:

La norma jurídica que adolezca de rigor técnico y formalidad jurídica provocará naturalmente efectos no deseados, cumplimiento de objetivos opuestos, conflictos legales, aumento de la burocracia y de la normativa para intentar solucionarlos.

6.7.1.11.- Burocratización, exceso de trámites y regulaciones:

Dijimos antes que la automaticidad del régimen es un factor de efectos no deseados pero también la complejidad administrativa, regulaciones burocráticas, innumerables intervenciones y decisiones discrecionales de funcionarios tienen a su vez la capacidad de desalentar al contribuyente o a inducirlo a pensar en soluciones personales que necesariamente no son las que busca el incentivo.

6.7.1.12.- Inadecuado régimen de penalidades:

Cuando se legisla instrumentando beneficios, privilegios o subsidios como contrapartida a la adopción de determinada conducta en general favorable al desarrollo económico general debe establecerse un adecuado régimen de penalidades por incumplimientos o defraudaciones. Se trata del marco legal que cierra el circuito a la posibilidad de evasión u a otro tipo de delitos.

Entendemos que el régimen sancionatorio debería ser establecido en el justo equilibrio entre la retribución por la externalidad negativa causada por quien no cumplió con los compromisos asumidos al obtener el beneficio y el excesivo rigor sancionatorio por sobre este costo, lo cual podría disminuir la posibilidad de determinadas inversiones en donde algunas corporaciones, temerosas de cualquier error o mal manejo de algún funcionario, puedan involucrarlas en pesadas sanciones que aumentarían la tasa de riesgo del proyecto.

6.7.2.- Inadecuado análisis del contexto:

6.7.2.1.- Seguridad jurídica e inestabilidad institucional:

Cuando reina un caos institucional, ninguna política, por bien diseñada que ésta sea puede dar sus frutos si no están respetadas las garantías constitucionales de los individuos.

6.7.2.2.- Grado de apertura de la economía. Protección efectiva y tipo de cambio:

El grado de apertura de la economía local al exterior, queda regulado por el nivel que se asigne al tipo de cambio y desde una política fiscal y tributaria, mediante la aplicación de impuestos a las transacciones del comercio exterior que operan como protecciones nominales y efectivas.

6.7.2.3.- Estabilidad:

La inestabilidad por la persistente tasa de inflación introduce distorsiones en todas las variables económicas que impiden normalmente el cumplimiento de cualquier objetivo. Seguramente el empresario desestimaré cualquier propuesta por muy interesante que ésta sea si se trata dentro de un contexto de agudo proceso inflacionario.

6.7.2.4.- Inadecuada política de los gobiernos provinciales:

El proceso de incentivo fiscal a determinada región debe ser acompañado por las provincias beneficiarias a quienes les queda reservada determinadas obras de infraestructura necesarias para del desarrollo sostenido de las inversiones canalizadas. Cuando ello no ocurre se produce el efecto no deseado de que el gobierno central se vea en algunos casos, obligado a extender beneficios para evitar el éxodo de empresas.

6.7.2.5.- Falta de consenso de la población sobre los objetivos perseguidos:

Si el gobierno se aparta del mandato del pueblo o si no interpreta las decisiones mayoritarias, su plan de acción carecerá de consenso y difícilmente acompañe en las decisiones que se tomen.

6.7.2.6.- Falta de interés del sector privado:

Un sector privado castigado por políticas económicas recesivas, descapitalizado, acosado por una presión tributaria excesiva puede encontrarse en determinado momento falto de interés ante cualquier estímulo a la inversión, por interesante que ésta sea.

6.7.2.7.- Natural propensión al mantenimiento del régimen:

Una vez aplicado y conocido el régimen general en el universo beneficiado se suele generar una acción generalmente bajo la forma de presión hacia las autoridades para lograr su prórroga o establecimiento definitivo, circunstancia que normalmente ocurre cuando la norma ha sido fijada para un período relativamente largo.

6.7.2.8.- Falta de coordinación con los fiscos extranjeros:

Si no existen convenios para evitar la doble imposición internacional, no puede esperarse que los incentivos funcionen. Si no hay acuerdos de “tax sparing” donde el inversor pueda deducir en su país de origen el equivalente al impuesto que debió pagar, puede igualmente suponerse que ante la neutralidad, el inversor extranjero se acerque a invertir. Es decir si no hay un mínimo de coordinación con países extranjeros desde donde se pretende alentar la inversión, puede ocurrir que una exención otorgada en el país se neutralice bajo el criterio de renta mundial en el país de origen de los capitales.

6.7.2.9.- Conciencia tributaria de la población:

La educación es la principal causa de las decisiones de los individuos. La educación que en materia tributaria tenga la población, ya sea como consecuencia de su propia ilustración como la que en gran medida provee el Estado exhibiendo lo que realiza con los fondos que recauda, forja en la conciencia de ésta una idea sobre la conducta a seguir en estos casos. Esta conciencia tributaria contribuirá o no con los objetivos que tiene reservado el instrumento tributario para inducir los comportamientos individuales de los individuos.

6.7.2.10.- Incapacidad de contralor por parte del fisco:

Si el fisco se encuentra incapacitado para controlar la administración de los tributos a su cargo, circunstancia que no pasa inadvertida para la población, los efectos que ocasiona este factor resulta en un incentivo para el comportamiento inadecuado de los contribuyentes. Esto requiere que en el caso de los incentivos fiscales, el organismo recaudador destine importantes recursos humanos al control del cumplimiento de los proyectos beneficiados.

6.8.- Características de los incentivos fiscales:

6.8.1.- Efecto shock o inductor de comportamientos:

La primera característica del incentivo es su capacidad de inducir cambios en los comportamientos de los agentes económicos, especialmente del sector privado. Esta capacidad es de tipo dinámico y violento, es decir de tipo "shock".

6.8.1.1.- Precisa relación objetivo-instrumento:

Cada instrumento utilizado con fines extrafiscales para producir los efectos de incentivo tiene por las particulares condiciones propias y de aplicación, efectos muy definidos. Es decir dado un objetivo o efecto económico buscado, existe un instrumento idóneo para producirlo.

6.8.1.2.- Selectividad:

El incentivo para que actúe como tal debe ser aplicado cuidadosa y selectivamente sobre un reducido número de regiones, sectores o sujetos. La universalidad o generalidad de la medida no tiene efecto incentivador y lo que es privilegio para unos es perjuicio para otros siendo esto último el elemento que opera como motor de comportamientos.

6.8.1.3.- Reducido período de vigencia:

Para que el efecto transformador o movilizador, se produzca, es indispensable que las normas de aplicación del incentivo prevean un plazo reducido de modo que los sujetos en condiciones de cumplir con los requerimientos para acceder a los beneficios actúen a la brevedad dado el corto período de vigencia...

6.8.1.4.- Régimen legal:

Es condición que todo tributo nace por imperio de la ley. El principio de tributación denominado de legalidad está consagrado en la Constitución Nacional. En consecuencia, toda modificación a la misma debe serlo por una norma jurídica de igual o superior jerarquía, y especialmente en el caso de los incentivos o beneficios fiscales en donde deliberadamente se introducen rumbos serios a la equidad y a la igualdad prescripta constitucionalmente, aunque lo fuera por períodos reducidos.

6.8.1.5.- Contralor administrativo:

Es indudable que el incentivo, como toda acción que pretende producir efectos sobre las variables económicas impulsada por el gobierno, debe tener los mecanismos que informen pari-pasu sobre el desenvolvimiento de las mismas, para poder, en su caso, tomar las medidas correctivas sobre la marcha.

6.8.1.6.- Adecuada magnitud del beneficio:

El efecto incentivo será mayor cuando el incentivo sea mayor, así como cuando menor sea el universo de aplicación mayor será el efecto presión del incentivo.

6.8.1.7.- Adecuada ponderación de la relación beneficio esperado versus inequidad provocada:

La aplicación de medidas promocionales, daña sensiblemente la equidad del sistema, postulado básico de la tributación. En consecuencia, todo incentivo presupone un adecuado análisis donde han intervenido a favor los beneficios esperados de la aplicación de la medida y en contra la inequidad provocada a una fracción del universo del sistema.

6.8.1.8.- Inserción dentro de una política tributaria:

El incentivo como medida aislada no puede funcionar, siendo una herramienta de política tributaria la cual presupone un conjunto de decisiones y procedimientos, por lo que el incentivo al ser un elemento de esa política no puede actuar aislado.

6.8.1.9.- Contexto de estabilidad jurídica e institucional:

No se trata de una característica del instrumento incentivo en términos precisos, pero indudablemente, el marco de estabilidad jurídica e institucional es una condición indispensable para el adecuado funcionamiento de este herramental fiscal.

6.8.1.10.- Medidas complementarias:

El tratamiento fiscal promocional debe ser acompañado con medidas de otros órdenes, con el fin de lograr el conjunto complejo de condiciones adecuadas para alcanzar los objetivos deseados. Estas medidas complementarias son básicamente: beneficios crediticios, posibilidades de colocación de la producción, facilidades de aprovisionamiento de materias primas, disponibilidad de mano de obra, etc.

6.9.- Consecuencias de la promoción industrial en la economía argentina y sus causas:

En primer lugar debemos tener en cuenta que el marco normativo descrito ha evolucionado en tiempos en los que se sucedieron regímenes políticos muy diversos: gobiernos elegidos por el sufragio popular, gobiernos de facto, gobiernos con orientación preponderantemente estatista, gobiernos con ideología liberal, gobiernos con tendencias nacionalistas y gobiernos abiertos a las inversiones extranjeras.

Como lo muestra la síntesis de la evolución normativa expuesta en el acápite anterior, las leyes y decretos se sucedieron vertiginosamente entre modificaciones, sustituciones, suspensiones y derogaciones en algunos casos que tuvieron vida efímera. El resultado histórico de tantas disposiciones no es alentador: mientras que el producto bruto per cápita creció en la Argentina entre 1962 y 1982 un 17,62%, en Brasil creció 115,46%, en España 88,21%, en México 101,48% y en Grecia 190,11%.

Uno de los parámetros más significativos para medir la efectividad de los regímenes de promoción está dado, indudablemente por la evolución de personal ocupado en el sector donde vemos que los censos económicos de 1974 y 1985 señalan para las provincias de La Rioja, Catamarca, San Juan y San Luis un aumento de 16423 empleos (equivalente al 96,5%) y una disminución para el resto del país excluido Tierra del Fuego de 174.123 puestos, o sea 11,6%.

A su vez, en el mismo período, se generaron 401 establecimientos en las cuatro provincias mencionadas, mientras que en el resto del país excluido Tierra del Fuego desaparecen 17.451 establecimientos.

La disminución de la cantidad de establecimientos podría estar justificada por una mayor concentración de personal, pero no sucedió así, puesto que mientras en las cuatro provincias pasó de 6 a 10,3 entre los dos censos, en el resto del país excluido Tierra del Fuego varió de 12,2 a 12,6 la cantidad de personas empleadas por empresa.

Finalmente, para relativizar el efecto de los regímenes que benefician a las cuatro provincias, debe tenerse en cuenta que la participación de las mismas en conjunto en la cantidad de establecimientos con respecto al total del país excluido Tierra del Fuego pasó del 2,24% en 1974 al 2,97% en 1985, la cantidad de personal ocupado del 1,12% al 2,45% mientras que para el resto del país la participaciones respectivas fueron del 97,76% y 98,88% en 1974 y del 97,03% y 97,55% en 1985.

Centrándonos en lo ocurrido en las Provincias de La Rioja, Catamarca, San Luis y San Juan debido a las controversias que ha generado, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- 1) En la gran mayoría de los casos no se trató en realidad de la creación de nuevos establecimientos sino del traslado de empresas de unas provincias a otras.
- 2) Los incentivos fiscales, desgravaciones, exenciones y diferimientos operan en la decisión empresaria al margen de otras consideraciones y no se asegura la supervivencia del establecimiento cuando dejan de tener vigencia.
- 3) Buena parte de las empresas beneficiarias son en realidad desprendimientos o resultado de transformaciones jurídicas ad-hoc de otras preexistentes por lo común vinculadas a transnacionales o licenciatarias de estas.
- 4) Agotados los efectos de los estímulos fiscales y al no existir un marco global nacional de reindustrialización, las empresas sufren los efectos de la recesión y entran en cesación de pagos, proliferando los cierres, los concursos de acreedores y las quiebras.
- 5) No existe una relación armónica con los objetivos y finalidades nacionales, produciéndose choques de intereses entre distintas provincias.

Pero a pesar de los distintos incentivos enumerados, la posibilidad de crecimiento acorde con los tiempos modernos se vio condicionada por distintos factores adversos. El predominio del esquema agro-exportador subordinó el crecimiento a los requerimientos de los países consumidores de materias primas alimenticias.

El período de sustitución simple de importaciones no fue acompañado por el desarrollo de las industrias de base, favoreciendo el accionar de las filiales de grandes empresas transnacionales.

Las políticas anti-inflacionarias de corte monetarista aplicadas a requerimiento de los organismos financieros internacionales provocaron la caída del salario real y consiguientemente, al achicamiento del mercado interno.

Los intentos de sustituir la demanda interna por la exportación de productos industriales encuentran actualmente obstáculos originados por políticas proteccionistas aplicados en los países destinatarios de esas exportaciones.

La inestabilidad económica y los altos niveles de inflación en determinadas épocas conspiran contra la formulación de planes de desarrollo industrial que requieran largos plazos para su concesión. Surten efectos, las consecuencias de largos períodos donde los rendimientos financieros con riesgos reducidos resultaron más atractivos que la aventura productiva; al mismo tiempo, el financiamiento de proyectos de exportación ha soportado costos financieros elevadísimos que los tornaban irrealizables.

En estas condiciones, los incentivos para instalar plantas industriales han sido aprovechados mayoritariamente para obtener beneficios adicionales o transitorios.

Fruto de todo este proceso de marchas y contra marchas, signado por el efecto de incentivos implementados sin un contexto económico, político y social que lo soporte y acompañe, y lo que es pero aún, sin un sistema tributario con políticas de control estricto y medidas complementarias, que lo apuntalen, como ocurrió hasta principios de los años 90, tenemos hoy un mapa de incentivos vigentes de diversa índole.

En ese mapa se destacan los beneficios de la promoción industrial otorgados en el marco de las leyes 20560, 21608 y 22021 cuyo otorgamiento se encuentra vedado a nuevos proyectos, pero vigentes aún en la utilización de sus beneficios para aquellos proyectos aprobados oportunamente durante su vigencia; también encontramos vigentes los beneficios de la ley 19640 para Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur.

Luego tenemos entre los beneficios aquellos derivados de las nuevas promociones establecidas a partir de los años 90, cuya característica principal es la de no ser ya generales sino enfocados a actividades específicas. En ese marco se encuentran la ley de Inversiones Mineras 24196, la ley de Promoción de Energía Eólica 25019 y las leyes de Promoción Forestal 24857 y 25080.

En el cuadro siguiente, reproducción de la estimación de los gastos tributarios para el año 2006 efectuada por la AFIP, exponemos los regímenes que actualmente existen con el costo fiscal estimado para cada uno de ellos en los próximos tres años. Como podrá notarse, una primera falencia del régimen de la promoción de la industria del software que nos ocupa, es que a pesar de encontrarse vigente desde el año 2004, aún no posee costo fiscal teórico cuantificado.

GASTO TRIBUTARIO	2004		2005		2006	
	MILL. DE PESOS	% PIB	MILL. DE PESOS	% PIB	MILL. DE PESOS	% PIB

TOTAL	2345	0.52	3640	0.69	4334	0.73
J - Promoción industrial. Decretos 2054/92, 804/96, 1553/98 y 2009/04.	475	0.11	449	0.09	507	0.09
- Exención IVA compras y saldo	456	0.10	433	0.08	490	0.08
- Exención impuesto a las Ganancias	19	0.00	16	0.00	17	0.00
II - Promoción no industrial. Ley 22.021 y modif...	12	0.00	12	0.00	13	0.00
- Exención impuesto a las Ganancias	12	0.00	12	0.00	13	0.00
III - Diferimientos netos por la promoción industrial y no industrial. (1)	22	0.00	19	0.00	24	0.00
- En IVA	11	0.00	12	0.00	14	0.00
- En otros impuestos	11	0.00	8	0.00	11	0.00
IV - Promoción de la actividad minera.	422	0.09	437	0.08	462	0.08
IV. 1. Ley 24.196.	420	0.09	435	0.08	460	0.08
- Impuesto a las Ganancias. Beneficios diversos	14	0.00	14	0.00	14	0.00
- Estabilidad fiscal: impuestos diversos	111	0.02	131	0.02	148	0.02
- Exención Derechos de Importación	35	0.01	35	0.01	36	0.01
- Estabilidad fiscal: exención Derechos de Exportación	260	0.06	256	0.05	262	0.04
IV. 2. Ley 22.095.	2	0.00	2	0.00	2	0.00
- Exención del IVA	2	0.00	2	0.00	2	0.00
V - Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley 19.640.	849	0.19	1014	0.19	1140	0.19
- Liberación IVA compras y ventas	601	0.13	706	0.13	799	0.13
- Exención impuesto a las Ganancias	50	0.01	60	0.01	60	0.01
- Exención Derechos de importación s/ insumos	197	0.04	248	0.05	281	0.05
VI - Reembolsos por exportaciones por puertos patagónicos. Ley 24.490.	75	0.02	55	0.01	37	0.01
VII - Reintegro a las ventas de bienes de capital de fabricación nacional. Decreto 379/01.	358	0.08	527	0.10	45	0.01
- Pago de impuestos nacionales con bonos de crédito fiscal	358	0.08	527	0.10	45	0.01
VIII - Reintegro a las compras de auto partes de fabricación nacional. Decreto 778/01.	58	0.01	27	0.01	0	0.00
- Pago de impuestos nacionales con bonos de crédito fiscal	58	0.01	27	0.01	0	0.00
IX - Promoción de las pequeñas y medianas empresas. Ley 24.467.	25	0.01	30	0.01	35	0.01
- Dedución en el impuesto a las Ganancias de los aportes de capital y los destinados al fondo de riesgo, de los socios protectores y partícipes en las sociedades de garantía recíproca.	24	0.01	29	0.01	33	0.01
- Exención en el impuesto a las Ganancias de las sociedades de garantía recíproca	0	0.00	0	0.00	0	0.00
- Exención en el impuesto al Valor Agregado de los ingresos de las sociedades de garantía recíproca	1	0.00	1	0.00	1	0.00
X - Régimen para la promoción y el fomento de la investigación y el desarrollo científico y tecnológico. Ley 23.877.	20	0.00	20	0.00	20	0.00
- Pago del imp. a las Ganancias con certificados de crédito fiscal	20	0.00	20	0.00	20	0.00

XI - Régimen de fomento de la educación técnica. Ley 22.317.	10	0.00	18	0.00	18	0.00
- Pago de cualquier impuesto nacional con certificados de crédito fiscal	10	0.00	18	0.00	18	0.00
XII - Régimen de inversiones para bosques cultivados. Ley 25.080.	19	0.00	19	0.00	22	0.00
- Exclusión en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	3	0.00	3	0.00	4	0.00
- Estabilidad fiscal. Exención Derechos de Exportación.	11	0.00	11	0.00	11	0.00
- Estabilidad fiscal. Exención imp. Sobre Créditos y Débitos en Cta. Corp.	2	0.00	3	0.00	3	0.00
- Devolución anticipada del IVA.	0	0.00	2	0.00	4	0.00
- Amortización acelerada en el impuesto a las Ganancias.	3	0.00	0	0.00	0	0.00
XIII - Régimen de inversiones en bienes de capital nuevos. Ley 25.924.	-	-	250	0.05	1200	0.20
- Devolución anticipada del IVA.	-	-	150	0.03	450	0.10
- Amortización acelerada en Imp. A las Guías.	-	-	100	0.02	750	0.17
XIV - Régimen de inversiones obras de infraestructura. Ley 25.924.	-	-	262	0.05	300	0.05
- Devolución anticipada del IVA.	-	-	262	0.06	250	0.06
- Amortización acelerada en el imp. A las Guías.	-	-	0	0.00	50	0.01
XV - Producción de biodiesel. Amortización adicional en el impuesto a las Ganancias. Decreto 1396/01.	0	0.00	0	0.00	0	0.00
XVI - Pozos hidrocarburíferos de baja productividad. Dedución de inversiones en el impuesto a las Ganancias. Decreto 1380/01.	0	0.00	0	0.00	0	0.00
XVII - Régimen de promoción de la industria del software. Ley 25.922.	-	-	Sin dato		Sin dato	
- Estabilidad fiscal.	-	-	Sin dato		Sin dato	
- Bono de crédito fiscal equivalente el 70% de las Contribuc. Patronales a la seg. social para el pago de impuestos nacionales.	-	-	Sin dato		Sin dato	
- Reducción del 60% del impuesto a las Ganancias.	-	-	Sin dato		Sin dato	
XVIII - Régimen de promoción de las energías eólica y solar. Ley 25.019						
- Estabilidad fiscal.	Sin dato		Sin dato	-	Sin dato	-
- Diferimiento del IVA	0	0.00	0	0.00	0	0.00
XIX - Régimen de importación de insumos, partes y piezas para la construcción y/o reparación de buques y artefactos navales. Decreto 1010/2004.	-	-	Sin dato		11	0.00
- Exención de Derechos de Importación.	-	-	Sin dato		11	0.00
XX - Régimen de devolución de saldo técnico en el IVA por compras de bienes de capital. Ley 25.988. (2)	-	-	500	0.10	500	0.08

BIBLIOGRAFIA

1. Documentos de ProArgentina – Industria del Software – Subsecretaría de la Pequeña y Mediana.
2. Empresa y Desarrollo Regional – Secretaría de Industria, Comercio y PyMEs – MEyP. 5º Foro Federal de la Industria Región Pampeana – Unión Industrial Argentina.
3. Definición dada en: “Ingeniería de software, Roger Pressman, cuarta edición, McGraw Hill, 1998”, citado en Documentos de ProArgentina de la SPyMEyDR – SICy PyMEs – MEyP.
4. Fuente: 5º Foro Federal de la Industria Región Pampeana – Unión Industrial Argentina.
5. Página web del Gobierno de la República de la India: www.india.gov.in
6. Página web del gobierno de Irlanda: www.idaireland.com.
7. “Engines of growth? The software industry in emerging regions” – Ashish Arora, Heinz Schoo, Carnegie Mellon University.
8. “China’s Software Industry and its Implications for India” – International Conference on IT/Software Industries in Indian and Asian Development – Chennai, India – 11/12 November 2002; Ted Schang, Singapore Management University and Asian Development Bank Institute 4/11/2002.
9. Página web del Gobierno de Alemania: www.bundesregierung.de.
10. OECD Science, Technology and Industry Outlook 2004. Country Response to Policy Questionnaire.
11. Página web del Gobierno de Australia: backingaus.innovation.gov.au
12. Página web del Gobierno de Canadá: www.investincanada.gc.ca
13. “Documentos de ProArgentina” – Software / América Latina – Secretaria de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional, Secretaría de Industria, Comercio y PyMEs, Ministerio de Economía y Producción.
14. Política activa en la Argentina – FIEL.
15. “Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries” – Howell H. Zee, Janet G. Stotsky and Eduardo Ley – The International Monetary Fund, Washington, DC, USA.
16. “Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment” – Public Policy for The Private sector – The World Bank Group – Página web del Banco Mundial.
17. “advice on Taxation and Tax Incentives for Foreign Direct Investment” – Joel Beggman – Mayo 1999. Página web del Banco Mundial.
18. “Incentivos tributarios para la creación del empleo y de la inversión frente a la desocupación” – Jesus M. Olavarria y Aguinaga – Errepar: Doctrina Laboral – Oct. 1996, pag 878.
19. Instituto Torcuato Di Tella, Centro de investigaciones económicas. Serie documentos de trabajo 10/1987.
20. “Tax Incentives in Cambodia, Lao PDR, and Vietnam” – Prepared for the IMF Conference on Foreign Direct Investment: Opportunities and Challenges for Cambodia, Lao PDR and Vietnam. Hanoi, Vietnam. August 16-17, 2002 – Página web del Banco Mundial.
21. 7º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – Area IV: Tributaria: Tema 5: Regímenes de Promoción: “Efectos no deseados del uso extrafiscal de la tributación y sus causas” – C.P. Carlos Alberto Battaglia.
22. Macon, Jorge: “Las Finanzas Públicas Argentinas 1950-1980” – Ed. Macchi 1985.

23. Dr. Bernardo Vazquez Acuña: programas de Computación. Protección Jurídica. La llamada "Ley del Software." ". USAL. Documento publicado en Internet: www.salvador.edu.ar/prjusof.htm
24. Enrique J. Reig – Impuesto a las Ganancias – Ediciones Macchi – 2001.
25. Retenciones por pagos al exterior a personas jurídicas por uso de software – Palavecino, Federico M. Y Malumian Nicolás – Editorial La Ley.
26. Goldemberg, Cecilia E. – Impuesto a las Ganancias sobre pagos por derechos de autor – Editorial La Ley – PET 2005.
27. Fenochietto, Ricardo: Impuesto al Valor Agregado: "Análisis Económico, Técnico y Jurídico" – Editorial La Ley; página 144: *"la única venta de bienes que está alcanzada por el gravamen es la de las cosas muebles, encontrándose por lo tanto la venta de inmateriales y la de inmuebles fuera de su objeto"*
28. Dictamen DAT 151/94; TPN Sala C Parque Jardín S.R.L. s/apelación 6/8/99; Dictamen DAT 95/95, 91/99 y DAL 85/99.
29. Dictámenes: 16/96 DAT, 49/96 DAL, 57/99 DAT, 69/99 DAL, 15/2000 ; María de las Mercedes Ribet, Juan C. Yemma " Las Transferencias de Fondos de Comercio y el IVA. Según la reforma introducida por el nuevo Decreto Reglamentario (692/98)" – Errepar, Doctrina Tributaria N° 222 – Septiembre 1998.
30. "El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta" – Jorge Gebhardt – José D. Litvak – Editorial Errepar.
31. "El Impuesto sobre los Bienes Personales" – Jose D. Litvak .- Jorge Gebhardt – Editorial Errepar.
32. "Tratamiento impositivo del software enlatado comprado en el exterior" – Estivill, Sergio – Revista Impuestos 2004-21, 17 – Editorial La Ley – Material de La Ley on line.
33. "Convenios y métodos par evitar la doble imposición" – Estivill, Sergio – Editorial la Ley: Revista Impuestos: 2001-A,792.
34. "El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internaciones" – Ed. La Ley – Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Larrondo.
35. Ferraro, Ricardo H.: "Ley de Promoción de la Industria del Software. Principales aspectos" – Editorial La Ley – Revista Impuestos 2005-11, 1527. Material de La Ley on line.
36. "Estimación de los gastos tributarios en los sectores sociales" – Hugo González Cano y Silvia Beatriz Simonit – Boletín N° 34 (5/2000) AFIP.
37. Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho Tributario"
38. Jarach, Dino – "Finanzas Públicas y Derecho Tributario".
39. Tacchi, Carlos M. "La Evasión", "Temas del Derecho Tributario" - Ediciones Nueva Técnica
40. Figueroa, Antonio A. – "Consideraciones sobre la cuestión tributaria nacional" – Revista Impuestos 1998-A, 863.
41. Corte Suprema de Justicia de la Nación • 23/12/1976 - Metalmecánica S.A. c. Gobierno Nacional: La Corte Suprema ha reconocido la existencia de derechos adquiridos no sólo en actos contractuales, sino también en actos administrativos de estructura bilateral o unilateral que pueden dar nacimiento a derechos subjetivos del administrado. No puede eludirse la responsabilidad del Estado por daños y perjuicios, incluido el lucro cesante, por la irrazonable suspensión del régimen industrial de promoción a que la actora tenía derecho. No se justifica al efecto tampoco que se apliquen en el caso las limitaciones de la indemnización en materia expropiatoria ya que en el caso ha existido en la actuación administrativa una desviación del bien público con menoscabo del derecho de propiedad. No corresponde, en cambio,

- reconocer indemnización por el "valor llave" o "valor empresa en marcha" si analizadas las circunstancias del caso no existían posibilidades productivas en la empresa.
42. Cosulich Ayala, Jorge – Reforma de las administraciones tributarias en los países miembros del CIAT de América Latina y Caribe: lecciones aprendidas y temas pendientes – La Ley On Line – Doctrina Tributaria – Incentivos Fiscales – 2.
 43. Pita, Claudino Antonio Ramon – “Las tendencias actuales en la modernización de la administración tributaria” – Bol. AFIP N° 85 (8/2004).
 44. Carlos M. Tacchi – “La evasión” – Temas del Derecho Tributario – Ediciones Nueva Técnica.
 45. Díaz, Vicente Oscar – “Tratamiento penal del uso disvalioso de los beneficios fiscales de origen tributario” – Sup. E. Derecho Económico, febrero 2004, pag. 68 – Página de internet de La Ley On Line.
 46. 46 Incentivos Tributarios y el Costo Fiscal de la Promoción Industrial – Hugo Eugenio Zudaire – Ed. La Ley.
 47. 47 7° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas – CPCECF – Area IV: Tributaria, Tema: 5: Regímenes de Promoción : “Consideraciones sobre regímenes de promoción industrial”, Dra Mina Bely y Dr. Jaime Gerszenzon.
 48. Diario Ambito Financiero: suplemento de novedades fiscales 26/6/00: “La industria del turismo: industria de industrias.