

**DICTAMEN D.A.T. 10/15**  
**Buenos Aires, 16 de abril de 2015**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto a las ganancias. Exenciones. Beneficios impositivos. Régimen de promoción de la industria del software. [Ley 25.922](#). Reducción del sesenta por ciento (60%) del impuesto determinado. Alcance del beneficio. Subsecretaría de Industria.

Sumario:

Se interpreta que los contribuyentes que no hubieran hecho uso de la opción contemplada en el art. 10 bis de la Ley 25.922 y su modificatoria deberán:

1. Establecer el resultado del balance impositivo correspondiente a la actividad de industria del software, considerándolo cerrado al 16/9/14.
2. Determinar, con base en el mismo, el impuesto a las ganancias atribuible a dicha actividad.
3. Calcular sobre el impuesto así determinado el sesenta por ciento (60%) de reducción reconocido como beneficio por la Ley 25.922. El monto resultante será el que corresponderá aplicar como reducción para el período fiscal que comprenda a la fecha indicada en el pto. 1; y
4. a partir del 17/9/14, y como consecuencia de la expiración del beneficio, cesaría la obligación de llevar contabilidad separada para la actividad promovida integrándose la misma, a los fines de la determinación del impuesto, con las demás actividades desarrolladas por el sujeto.

A los fines indicados en el pto. 1, procede la aplicación del método de lo devengado, en consonancia con las pautas que marca el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones, es decir continuar con la metodología de determinación que debieron utilizar en los períodos fiscales anteriores alcanzados por el citado beneficio fiscal.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la remisión efectuada en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07 por la Dirección de ..., dependiente de la Subdirección General de ..., en orden a lo solicitado por la Subsecretaría de Industria, a los fines de que este servicio asesor se expida sobre el procedimiento a aplicar por los responsables adheridos al “Régimen de promoción de la industria del software”, creado por la Ley 25.922 y su modificatoria, para la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2014.

Específicamente consulta sobre el temperamento a seguir para dicha liquidación por aquellos sujetos que, encontrándose adheridos al régimen, gozaban del beneficio en el impuesto a las ganancias –cfr. art. 9 de la Ley 25.922 y su modificatoria– y que les fuera aplicable, hasta el 17/9/14, en razón de no haber hecho uso de la opción de reinscribirse en el Registro Nacional de Productores de Software y Servicios, conforme lo establecido en el art. 10 bis de la mencionada norma.

Al respecto, el área consultante señala que, no obstante lo normado en el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en el que se establecen los métodos de imputación de las ganancias y de los gastos para la liquidación del gravamen en cuestión, la Cámara ... sugiere la posibilidad de utilizar el principio de “apareamiento” de ingresos y gastos al solo efecto de determinar el impuesto sujeto a la reducción.

II. En primer lugar corresponde aclarar que la División ..., dependiente de esa Dirección, mediante Actuación N° .../14 (DI ...), previamente y en cumplimiento de lo pautado en el pto. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../07, efectuó la correspondiente evaluación de la consulta planteada y consideró que el caso se debía enmarcar en lo consignado en el pto. ..., de la citada instrucción, al estimar que posee relevancia institucional, postura que fue conformada por Nota N° .../14 (DI ...).

A modo de introducción al tema cabe resaltar que el art. 17 del Dto. 1.315/13 dispuso que: “A partir del día 17 de setiembre de 2014, y hasta el día 31 de diciembre de 2019, sólo gozarán de los beneficios del ‘Régimen de promoción de la industria del software’ aquellas personas jurídicas que hubieren optado por la inscripción prevista en su art. 10 bis de la Ley 25.922 ...”. Ello determinaría, a nuestro entender, que las personas jurídicas beneficiarias que no hubieran ejercido dicha opción sólo gozarán de dicho régimen hasta el día anterior al del comienzo del período indicado, esto es, hasta el 16 de setiembre de 2014.

Aclarado ello, es de señalar que esa Dirección tuvo oportunidad de expedirse sobre el concepto de correlación de ingresos y gastos mediante el Dict. Di.A.Téc. 20/06.

En dicho antecedente administrativo, y con relación al método de vinculación de ganancias y gastos de la tercera categoría al año fiscal, se sostuvo que:

“... el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones, establece, en su inc. a), que ‘... las ganancias indicadas en el art. 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado ...’ aclarando el mencionado artículo que las disposiciones sobre imputación de las ganancias ‘... se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario’”.

“... este organismo fiscal definió oportunamente el término devengado mediante el Dict. D.A.T. y J. 47/76, en el cual se vinculó dicho término con la existencia de un derecho a percibir un importe, ‘... admitiendo que ello no implica necesariamente la exigibilidad actual de ese importe. Es decir que el concepto de ‘devengado’ lo que requiere primordialmente es que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancia’.”

“... desde la doctrina, Raimondi, C.A. y Atchabahian A. le atribuyen al método de lo devengado las siguientes características: a) la imputación del beneficio o del gasto requiere la existencia de una causa eficiente –principio de causalidad–; b) requiere la existencia de correlación entre la imputación de ganancias y gastos, por la cual éstos se restarán de las ganancias que los han provocado y no de otros –principio de correlación–; c) la ganancia o el gasto sólo pueden considerarse devengados cuando su monto es determinable y no esté

sujeto a condición –principio de evaluación– (‘El impuesto a las ganancias’, 3.ª ed. - Ed. Depalma, pág. 463).”

“Con relación al principio de causalidad, agregan que la ‘vinculación de los rubros positivos y negativos del balance fiscal con el período de tiempo, al cual éste se refiere, responde a una ley de causalidad y depende de que, dentro de dicho período, ocurran o tengan lugar las circunstancias que desencadenan y originan el nacimiento de una ganancia o de un gasto; tanto una como el otro son producto de una causa eficiente y se devengan cuando ésta ocurre’.”

“En sentido concordante, refieren que el principio de correlación entre la imputación de ganancias y gastos significa que ‘... la inclusión de un rubro positivo en el balance del año fiscal lleva aparejada la deducción, en ese mismo año fiscal, de todos los rubros negativos que sean consecuencia directa o indirecta de aquél y, a ‘contrario sensu’, no es admisible la inclusión, en un balance, de rubro negativo alguno que no sea consecuencia directa o indirecta de la obtención de los rubros positivos incorporados a él’” (“El Impuesto a las Ganancias”, 3.º ed. - Ed. Depalma, pág. 467).

“De los conceptos transcritos se evidencia que el sistema de lo devengado implica atribuir el componente positivo del rédito al ejercicio en que la empresa ha desarrollado su actividad, vinculando esos réditos con sus gastos de tal suerte que las erogaciones se imputen al ejercicio en que se han ocasionado como costos necesarios para obtener el rédito”.

En este estado resulta pertinente traer a colación el Dto. 1.594/04, reglamentario de la Ley 25.922, cuyo art. 9 prevé que la reducción del sesenta por ciento (60%) está “... referida al total del impuesto a las ganancias devengado con motivo de las actividades realizadas por las personas físicas y jurídicas beneficiarias, para los ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que el beneficio haya sido otorgado” y aclara que la determinación final del monto del beneficio “... será el que surja de las declaraciones juradas y demás procedimientos establecidos por las autoridades competentes en relación con el impuesto a las ganancias”.

Además, cabe destacar que el art. 11 de la citada ley de promoción establece que: “Los sujetos que adhieran a los beneficios establecidos en la presente ley, que además de la industria del software como actividad principal desarrollen otras de distinta naturaleza, llevarán su contabilidad de manera tal que permita la determinación y evaluación en forma separada de la actividad promovida del resto de las desarrolladas. La imputación de gastos compartidos con actividades ajenas a las promovidas se atribuirá contablemente respetando criterios objetivos de reparto, como cantidad de personal empleado, monto de salarios pagados, espacio físico asignado u otros, siendo esta enumeración meramente enunciativa y no limitativa. Serán declarados y presentados 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”.