

Tratamiento del Software en la Imposición a la Renta en Uruguay

1. Introducción

Las empresas dedicadas a la producción y desarrollo de software en Uruguay pueden acceder a beneficios fiscales que les permiten optimizar su carga impositiva. A continuación, se detallan los distintos tratamientos fiscales aplicables.

Como un paso previo, cabe mencionar que la combinación de capital y trabajo en las rentas derivadas de este tipo de actividades ha sido objeto de discusión en reiteradas oportunidades. Esto puede evidenciarse si abordamos las numerosas Consultas Tributarias planteadas frente a DGI (a modo de ejemplo, números: 3.543, 3.581, 4.601 y 4.606).

A lo largo de sus respuestas, la Administración Tributaria ha sostenido un criterio claro: La utilización de equipos de computación constituye un aspecto determinante para concluir que existe combinación de capital y trabajo en forma conjunta para la obtención de la renta. En línea con esto, si quién presta el servicio de desarrollo, utiliza sus propios equipos de computación a estos efectos, se entenderá que existe combinación de capital y trabajo, y por ende estaremos en aplicación del IRAE. En caso contrario, cuando los equipos utilizados son facilitados por el prestatario, no existe tal combinación, ergo estaremos frente a una renta pura del trabajo gravada por IRPF.

2. Tratamiento en el IRAE

Para comprender de mejor modo la naturaleza de los últimos cambios normativos, no hay que perder de vista que, a efectos de dar un tratamiento tributario beneficioso, las normas internacionales exigen sustancia en el país dónde el mismo se otorga. Concretamente la Acción 5 del Plan BEPS impulsado por la OCDE, refiere a prácticas fiscales perniciosas cuando se otorga este tipo de beneficios sin que exista una sustancia real en el país de la empresa. En otras palabras, debe existir una razón de negocios que justifique la actividad en el país, y no solo debe tratarse de aprovechar el beneficio fiscal.

Es así que nuestra normativa doméstica tuvo que adaptarse a efectos de dar cumplimiento a las normas internacionales, pero manteniendo el foco en la defensa de la industria del software, una industria que se ha intentado fomentar en nuestro país desde hace varios años. (Decreto N° 84/999, Decreto N° 387/000 y Decreto N° 591/009, entre otros).

El marco normativo actual, que debemos considerar se compone de:

- Ley N° 19.637
- Decretos N° 244/018 y N° 96/019
- Resoluciones de DGI: N° 10.403/2018, N° 1.049/2019 y N° 1.050/219

ARTÍCULO | ÁREA TRIBUTARIA

La citada normativa introdujo cambios, modificando el Artículo 66 referido a rentas exentas, del T.O. 2023. En este sentido, el literal S, divide al de actividades del software en dos grandes grupos:

- Quiénes realizan actividades de desarrollo de software que culminan con el registro de un software (llamado por la normativa soporte lógico)
- Quiénes realizan servicios vinculados al desarrollo de software

2.1 Actividades de producción de Software

Incluye actividades como el arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de bienes intangibles, siempre que estos estén protegidos bajo la normativa de propiedad intelectual (Ley N° 9.739).

La exoneración se aplica mediante un coeficiente calculado según la siguiente fórmula:

- **Numerador:** Gastos y costos directos más servicios contratados (excluyendo los contratados con partes vinculadas no residentes), incrementados en un 30%.
- **Denominador:** Gastos y costos totales, más servicios contratados con partes vinculadas no residentes y gastos por concesión o adquisición de derechos de propiedad intelectual.

Este coeficiente se determinará por parte del empresa en oportunidad del registro del software. De la aplicación de este sobre las rentas derivadas del software registrado, se obtendrán los importes exonerados para IRAE.

Base normativa: literal i del Artículo 161-BIS, del Decreto N° 150/007.

2.2 Servicios de Desarrollo de Software y Vinculados

La exoneración será total siempre que la actividad se realice en Uruguay y que los gastos y costos directos incurridos en el país superen el 50% del total.

No se admite exoneración parcial: si no se cumple con el requisito, no se aplica la exoneración.

Base normativa: literal ii del Artículo 161-BIS, del Decreto N° 150/007.

2.3 Requisitos y Limitaciones de la Exoneración

Existen una serie de condiciones que se deben cumplir a efectos de acogerse a la exoneración en materia de IRAE:

- Presentación de una declaración jurada anual ante la DGI.
- Se debe dejar constancia en las facturas de ventas que documenten ingresos exonerados sobre dicha exoneración.
- No aplicable a sociedades de hecho ni sociedades civiles.
- Vigente para ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2018.

ARTÍCULO | ÁREA TRIBUTARIA

Base normativa:

- Literal a del Artículo 161-TER, del Decreto N° 150/007
- Numerales 5 y 6 de la Resolución de DGI N° 10.403/2018

2.4 Deducción del Gasto en el IRAE

Los gastos en software adquirido pueden deducirse según la tributación de la contraparte ("regla candado").

Si el proveedor está exonerado parcialmente, la deducción se limitará al monto proporcional de la renta no exonerada.

En el caso de servicios exonerados al 100%, se podrá deducir hasta el 60% del gasto.

Este ha sido uno de los puntos más criticados sobre la normativa, ya que se entiende que existe un traspaso de la carga fiscal desde la empresa desarrolladora a sus clientes.

Base normativa:

- Artículo 26, Decreto N° 150/007
- Literal b del numeral 7 del Artículo 42, del Decreto N° 150/007

3. Tratamiento en el IRPF:

Cuando la prestación del servicio se realiza exclusivamente con equipos informáticos aportados por el prestatario, se entiende que no existe combinación de capital y trabajo. En este escenario, corresponde analizar el tratamiento en materia de IRPF.

Incluye rentas por arrendamiento, cesión de uso o venta de bienes intangibles, desarrollo y actualización de software, certificación de calidad, mantenimiento, capacitación y asesoramiento, así como servicios relacionados como hosting.

El requisito para aplicar la exoneración es que las citadas actividades sean aprovechadas íntegramente en el exterior.

Base normativa: Literal K del Artículo 34 del Decreto N° 148/007.

Fuente: Consejo Editorial. Documento elaborado por el Cr. Alejandro Morales.