



## **TRIBUTACIÓN DEL SOFTWARE- Cambios y consecuencias.**

**Por Cra. Jacqueline Blanco**

En el mes de julio de 2018 entró en vigencia una nueva Ley que cambia las reglas de juego para los productores de software y servicios asociados, aplicando a ejercicios iniciados a partir del 1ª de enero de 2018.

Para los profesionales y empresas del sector del software, esto implica cambios importantes en su estrategia tributaria y un análisis exhaustivo de cada situación específica, de modo de elegir la modalidad tributaria que mejor se adapte a los objetivos y posibilidades del empresario.

Cabe precisar que las razones que fundamentaron estos cambios tributarios en el IRAE, surgieron a partir del compromiso asumido por Uruguay frente a la OCDE, de hacer los cambios legislativos necesarios, para eliminar o subsanar los regímenes fiscales preferenciales; alineándose con los requisitos exigidos por la acción 5 del Plan BEPS, el cual busca combatir las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional.

A modo de resumen, las principales modificaciones establecidas por la Ley 19.637, el Decreto 244/018 y la Resolución de la DGI Nª 10.403/2018, se basan en los siguientes puntos:

1. **Cambios en la exoneración**, diferenciando las actividades de **producción** de soportes lógicos amparados por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual y la de **servicios** de desarrollo de soportes lógicos y otros servicios vinculados. Para ambas actividades se establecen las condiciones para acceder a la exoneración y su cuantía.
2. Establecimiento de **requisitos formales para acceder a la exoneración del IRAE**, con cambios en la modalidad de facturación así como también en la información a brindar a la DGI.
3. **Limitación al alcance subjetivo** de la exoneración
4. **Modificación en la deducción de gastos** para las empresas que adquieren el software o servicios vinculados.

### **1-Cambios en la exoneración**

En relación a los cambios para acceder a la exoneración, los mismos fueron introducidos en la nueva redacción del literal S) del Artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 y se basan en dos puntos principales.

Por un lado, la exoneración ya no depende del destino de la venta sino de tener **sustancia** en el país donde se genera la renta; haciendo una distinción en los requisitos que se deben cumplir para las rentas de **productos** de software y para las rentas derivadas de los **servicios** de desarrollo de soportes lógicos y servicios vinculados a los mismos.

Cabe recordar que previo a la entrada en vigencia de la ley 19.637, las rentas derivadas de la producción del software y sus servicios vinculados aprovechadas íntegramente en el exterior, estaban exoneradas del IRAE, no teniendo que cumplir ningún otro requisito para acceder a dicha exoneración. Por su parte, las rentas que se producían para el mercado local estaban gravadas por el IRAE, no haciendo ningún tipo de distinción en cuanto a la actividad, siempre que consistiera en desarrollo de soportes lógicos.

Por otra parte, para determinar la renta a exonerar y los requisitos a cumplir, también se deben distinguir las rentas generadas por las ventas de producción de soportes lógicos de las ventas de servicios de soporte lógico y servicios vinculados.

- **Producción de soportes lógicos.**

Para acceder a la exoneración, las rentas derivadas de las actividades de **Producción** de soportes lógicos, deberán estar amparadas por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual, cuando los activos resultantes se encuentren registrados de acuerdo a lo dispuesto por la Ley N° 9.739 y dichas actividades sean desarrolladas en territorio nacional.

El monto a exonerar resultará de aplicar a las rentas derivadas de la referida actividad el siguiente coeficiente:

Coeficiente=	Gastos y costos directos incurridos para desarrollar <b>cada</b> activo x 1.3 (incluyendo también los servicios contratados con partes no vinculadas, tanto residentes como no residentes, o con partes vinculadas residentes).
	Gastos y costos directos <b>totales</b> incurridos para desarrollar cada activo (incluyendo además de los gastos y costos considerados en el numerador, sin el incremento del 30%, los gastos y costos correspondientes a la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual, y los servicios contratados con partes vinculadas no residentes).

Es importante precisar que los gastos y costos a considerar son los **incurridos desde la producción hasta el registro de cada producto**, por lo tanto en caso de existir varios productos registrados se deberá calcular el coeficiente para cada uno y de allí se desprenderá la exoneración de la renta aplicable a cada producto de software registrado.

- **Servicios de soportes lógicos.**

Dentro de esta categoría de actividad se encuentran los servicios de desarrollo de software para terceros que no hayan sido registrados por el desarrollador, así como los servicios vinculados a software desarrollados tanto por el prestador como por terceros.

El Decreto 244/018, detalla las actividades que se incluyen dentro de la exoneración de servicios de desarrollo de software, como ser: investigación, innovación, análisis, diseño, construcción, homologación, adecuación y personalización (GPAs) y parametrización.

También se detallan cuáles son los servicios vinculados a soportes lógicos, tales como implementación en el cliente, integración, soporte técnico, actualización, corrección de versiones, mantenimiento correctivo y evolutivo, conversión y migración de datos, pruebas, riesgo informática, seguridad informático, certificaciones de calidad y capacitación en relación con servicios desarrollados por el mismo contribuyente.

La exoneración de los servicios de software dependerá de que dichas rentas se originen de actividades desarrolladas en territorio uruguayo, además de cumplir con una serie de requisitos formales que detallaremos más adelante.

Se considera que una actividad es desarrollada en territorio uruguayo cuando los gastos y costos directos incurridos en el Uruguay representen más de un 50% del total de gastos y costos directos. Para probar dicha condición, la empresa deberá emplear recursos humanos a tiempo completo en número acorde a los servicios que se prestan, calificados y remunerados adecuadamente.

Cabe precisar que la exoneración para los servicios de soporte lógico puede ser total o nula, no admitiéndose exoneración parcial.

Otro aspecto a destacar y que se diferencia de la exoneración de las actividades de producción, es que este coeficiente se analiza cada año y por la empresa en su conjunto, es decir no se analiza un coeficiente por cada servicios de soporte lógico sino que el coeficiente mencionado anteriormente, determinante de si las rentas de servicios están exoneradas o están gravadas, es único por año y alcanza a la totalidad de los servicios de soporte lógico del año.

## 2- Requisitos formales

Como comentamos anteriormente, otras de las modificaciones establecidas por el nuevo cuerpo normativo que las empresas deben cumplir para acceder a la exoneración, además de los coeficientes descritos anteriormente, son ciertos requisitos formales, los cuales también difieren si corresponden a rentas de productos o rentas de servicios.

- Para rentas de **productos** registrados por el desarrollador
  - ✓ Presentar una declaración jurada anual detallando:
    - identificación del activo registrado
    - elementos que integran el cálculo del coeficiente
    - monto del ingreso exonerado en el ejercicio
  - ✓ Permanecer en poder de la empresa por el plazo de prescripción de los tributos la constancia de registro del Activo al amparo de la Ley N 9.739 y la autorización de uso y explotación exclusiva del activo a favor de la empresa.
  - ✓ Dejar constancia en las facturas, el número de registro del activo y su correspondiente porcentaje de exoneración; debiéndose emitir un documento separado por cada activo que genere rentas exentas.

Es importante destacar que en caso de omitir la constancia referida en el punto anterior, la totalidad de las rentas generadas en el ejercicio por el activo respectivo no podrán ampararse a la exoneración, no pudiendo revertir dicha situación hasta el ejercicio siguiente.

➤ Para rentas de **servicios** de desarrollo de soportes lógicos y servicios vinculados

- ✓ Presentar una declaración jurada anual detallando:
  - Número de dependientes, cantidad de horas insumidas e importe total de las remuneraciones; vinculadas a la prestación de los servicios en territorio nacional
  - Cantidad de horas contratadas con sus importes correspondientes, en territorio nacional, durante el ejercicio; con otros prestadores de servicios de desarrollo y servicios vinculados.
  - Elementos que integren el cálculo del cociente que permiten verificar la exoneración.
  - Monto del ingreso exonerado en el ejercicio.
  
- ✓ Dejar constancia de la exoneración correspondiente en la totalidad de los comprobantes emitidos en el ejercicio, correspondientes a dichos servicios.

Al igual que para la actividad de producción, en caso de omitir la constancia referida en el punto anterior, la totalidad de las rentas generadas en el ejercicio por los servicios referidos, no podrán ampararse a la exoneración, no pudiendo revertir dicha situación hasta el ejercicio siguiente.

➤ **Acceso a la exoneración:**

En virtud que los requisitos a cumplir, se determinaron a partir de la Resolución de DGI que se aprobó el 28/11/2018, la inclusión en la documentación de la constancia relacionada con la exoneración, será obligatoria a partir del 01/01/2019 y dicha constancia, en la medida que también se cumpla con el resto de los requisitos, será la que acredite la exoneración del ejercicio anterior.

### **3- Limitación al alcance subjetivo de la exoneración**

La nueva norma también tiene modificaciones en el **alcance subjetivo**, en cuanto a que las exoneraciones del IRAE excluyen a las empresas unipersonales, a las sociedades de hecho o civiles.

Por tal motivo este tipo de empresas, que hasta el 31/12/2017 tenían un régimen de exoneración similar al resto de las sociedades e incluso a los contribuyentes del IRPF: a partir del 01/01/2018, si desarrollan software, estarán gravados por todas sus rentas incluidas en el IRAE, independientemente del destino de dichas ventas.

#### 4- Deducción de gastos

Otra modificación importante surge a partir de la nueva redacción dada al Artículo 20 del Título 4 que determina que cuando una empresa tiene gastos incurridos con contribuyentes que tienen total o parcialmente sus rentas exoneradas; la deducción del gasto estará limitada al monto que surja de aplicar a dichos gastos, el porcentaje de la renta exonerada.

A partir del 01/01/2019 el indicador para saber en qué medida son deducibles esos gastos, se obtiene de la información contenida en las facturas de compras de software, ya que a partir de dicha fecha los proveedores de software, en caso de tener exoneradas sus rentas, deberán incluir en sus facturas dicha constancia.

La deducción de los gastos por las operaciones realizada hasta el 31/12/2018, estará condicionada a la obtención por parte del contribuyente de una constancia que a su solicitud deberá emitir el proveedor del software, en la cual se detalle el periodo a informar, el porcentaje de renta gravada y el importe total facturado; desagregado por cada comprobante en que se hayan documentado las respectivas operaciones.

Esta constancia no será necesaria en los casos en que el importe total a deducir por el software comprado o el servicio adquirido en el ejercicio, no superen los \$ 350.000 ni tampoco para los casos en el que el contribuyente haya cerrado ejercicio fiscal entre el 31 de enero y el 31 de octubre de 2018. En estos casos el gasto será totalmente deducible sin tener que indagar el tratamiento fiscal que le haya dado el proveedor.

#### Otros aspectos a considerar que se desprenden de las modificaciones normativas

- Las empresas que cumplan con el alcance de las exoneraciones, se deben postular al régimen de facturación electrónica antes del 01/03/2019. En caso que se comiencen a desarrollar las actividades exoneradas, se dispondrá de 90 días desde el inicio de tales actividades para postularse al mencionado régimen.
- Si se accede a la exoneración, se deberá informar a DGI el monto neto total de las operaciones incluidas en la documentación emitida en el ejercicio 2018, sin la constancia de la exoneración referida.
- Las empresas de software que al 31 de diciembre de 2017 se encuentran con el ejercicio en curso, tienen la opción de aplicar el régimen exoneratorio vigente al 31 de diciembre de 2017. Esta opción se otorga para los ejercicios cerrados hasta el 30 de noviembre de 2018 y siempre que se hubiesen amparado al régimen exoneratorio antes del 1° de octubre de 2017.
- Los pagos a cuenta del IRAE por las rentas que no estén incluidas en ese régimen exoneratorio, devengados hasta el 30 de noviembre de 2018, así como el saldo del IRAE correspondiente a ejercicios finalizados hasta el 31 de agosto de 2018, se considerarán realizados en plazo, en la medida que se efectivicen hasta el plazo para el pago de las obligaciones con vencimiento en diciembre de 2018.
- Las rentas derivadas de la **producción** de soportes lógicos que se hubieran amparado al régimen vigente al 31 de diciembre de 2017, podrán optar por mantener el régimen de exoneración anterior hasta los ejercicios que cierren hasta el 30 de junio de 2021. Esta opción se da solamente para las rentas de productos y no para las de servicios.

**Reflexiones finales**

Las empresas del sector del software tendrán que evaluar, analizando su cartera de clientes, si les conviene o no quedar exonerados, pues adicionalmente a la serie de requisitos administrativos exigidos para poder exonerar dichas rentas, esto podrá tener efecto en algunos acuerdos comerciales; en virtud que sus clientes no podrán deducir en todo o en parte dicho gasto del IRAE.