



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Y DE ADMINISTRACIÓN

POSGRADOS



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

**UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN**

**TRABAJO FINAL PARA OBTENER EL TÍTULO
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS AL SOFTWARE
EN URUGUAY**

por

Felipe Mateo

Lucía Santana

Matías Young

TUTOR: Leonardo Andrés Bruzzone Terradas

Contador Público - Magister en Tributación (UDELAR) - Profesor Adjunto (Grado 3)

Montevideo

URUGUAY

2023



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
Y DE ADMINISTRACIÓN

POSGRADOS



UNIVERSIDAD
DE LA REPÚBLICA
URUGUAY

Página de Aprobación

El tribunal docente integrado por los abajo firmantes aprueba el Trabajo Final:

ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS AL SOFTWARE EN URUGUAY

Autores

Felipe Mateo
Lucía Santana
Matías Young

Tutor

Leonardo Andrés Bruzzone Terradas

Posgrado

MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

Puntaje

.....

Tribunal

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor..... (nombre y firma).

Profesor..... (nombre y firma).

FECHA.....

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad de la República y en especial al Centro de Posgrado por el apoyo brindado en el proceso de investigación.

A nuestro tutor de tesis Cr. Leonardo Bruzzone.

A los profesores que nos han dictado clases en la Maestría por sus conocimientos compartidos.

A nuestros familiares y amigos que manera directa o indirectamente nos acompañaron en este proceso.

RESUMEN

La industria del software cuenta en Uruguay con un régimen exoneratorio en el IRAE casi total, reglamentado por el literal S del artículo 52° del Título 4°. La exoneración antedicha presenta discusiones a nivel nacional en cuanto al cumplimiento del principio de equidad tributaria con el resto de la economía.

En el presente trabajo analizamos las diferencias entre el marco regulatorio para esta industria y otras; en la misma medida que analizamos su impacto desde el punto de vista del gasto público y su contribución al crecimiento económico del país. Tomamos diferentes casos prácticos para compararlos con el régimen de la industria del software. A su vez, también definimos y comparamos en el tiempo el gasto tributario del estado en la industria a través de la información brindada por DGI. Por último, seleccionamos una industria significativa para el Uruguay, el agro, con el objetivo de comparar el gasto tributario y el aporte al PBI de ambas industrias.

Entendemos que el gasto tributario en la industria del software ha aumentado exponencialmente, generando una serie de impactos negativos y distorsivos en la economía uruguaya. Creemos que la industria del software podría incentivarse de similar manera aplicando marcos regulatorios ya existentes, colaborando de esta forma con la eficiencia y la equidad del sistema tributario uruguayo.

Palabras claves:

Industria del Software, Impuesto a la Renta, Exoneración.

TABLA DE CONTENIDO

1. EL TEMA DE INVESTIGACIÓN.....	1
2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	4
2.1. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	4
2.1.1. Objetivo general de investigación (OGI).....	4
2.1.2. Objetivos Específicos de Investigación (OEI).....	4
2.2. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	4
2.2.1. Pregunta Principal de Investigación (PPI)	4
2.2.2. Preguntas Específicas de Investigación (PEI).....	4
2.3. ANTECEDENTES ENCONTRADOS	5
3. MARCO TEÓRICO	6
3.1. DEFINICIÓN DE SOFTWARE	6
3.2. ANTECEDENTES NORMATIVOS	7
3.2.1. Evolución de la normativa aplicable al software	7
3.3. BENEFICIOS FISCALES VIGENTES	13
3.3.1. Exoneraciones en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)	13
3.3.2. Exoneraciones en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF).....	16
3.3.3. Últimos cambios en el IRAE respecto a rentas pasivas del exterior.....	17
3.4. DEFINICIÓN DE EQUIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	18
3.5. DEFINICIÓN DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO (PIB)	21
3.6. DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO (GT)	21
3.7. EFICIENCIA DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS.....	23
4. DISEÑO METODOLÓGICO	25
4.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN	25
4.2. ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN.....	25

4.3.	ENUNCIADO DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN	26
4.4.	IDENTIFICACIÓN DE LAS VARIABLES.....	26
4.5.	DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LA VARIABLE.....	26
4.6.	DEFINICIÓN OPERACIONAL DE LA VARIABLE	27
4.7.	DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	28
4.8.	UNIDAD DE ANÁLISIS, POBLACIÓN Y MUESTRA.....	28
4.9.	INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN	28
5.	PRESENTACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS DATOS OBTENIDOS	29
5.1.	TRIBUTACIÓN APLICABLE DE ACUERDO A LA FORMA JURÍDICA ADOPTADA.....	29
5.2.	DETERMINAR EL GRADO DE EFICIENCIA DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE.....	31
5.3.	ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE.....	33
5.4.	COMPARACIÓN DE LAS VARIABLES ENTRE LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE Y EL SECTOR AGROPECUARIO.....	40
6.	ANÁLISIS DE LOS DATOS Y SUGERENCIAS DE ALTERNATIVAS.....	44
7.	CONCLUSIONES.....	54
8.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

ÍNDICE DE CUADROS, TABLAS Y DIAGRAMAS

GRÁFICOS

Gráfico 5.3.1

Facturación del software34

Gráfico 5.3.2

Evolución de la facturación del software en el PBI.....35

Gráfico 5.3.3

Cantidad de contribuyentes – Software.....36

Gráfico 5.3.4

Generación de empleo.....37

Gráfico 5.3.5

Gasto tributario exoneraciones software y Recaudación del software.....38

Gráfico 5.3.6

Ventas y Gasto tributario software.....39

Gráfico 5.4.1

Gasto tributario software vs. Gasto tributario agropecuario.....41

Gráfico 5.4.2

Participación del Agro y Software en el PBI42

TABLAS

Tabla 5.4.1

Generación de empleo y personas ocupadas en los sectores software y agropecuario.....43

SIGLAS Y ABREVIATURAS

BEPS	Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
COCG	Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas de la Unión Europea
COMAP	Comisión de Aplicación de la Ley de Inversiones
CUTI	Cámara Uruguaya de Tecnologías de la Información
DGI	Dirección General Impositiva
FHTP	Foro sobre Prácticas Tributarias Perniciosas
GT	Gasto Tributario
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRIC	Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
IP	Impuesto al Patrimonio
OCDE	La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PBI/PIB	Producto Bruto Interno / Producto Interno Bruto
PE	Poder Ejecutivo
PI	Proyecto de inversión
SA	Sociedad Anónima
SAS	Sociedad por Acciones Simplificada
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TIC	Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

1. EL TEMA DE INVESTIGACIÓN

La industria del software en Uruguay ha crecido de manera constante y marcada en los últimos años, impulsado por un crecimiento en las exportaciones (tasa de crecimiento anual del 11% del 2011 al 2020) principalmente en lo que refiere a los servicios informáticos. Uruguay se encuentra actualmente segundo en América Latina como exportador de servicios no tradicionales registrando una exportación de USD 664 per cápita superado solamente por Costa Rica y liderando América del Sur.

De acuerdo al último informe de la CUTI (Cámara Uruguaya de Tecnologías de la Información) sobre el 2021, las ventas del software representan el 3,3% del PBI y emplea a 17.000 personas, número que desde el 2009 se ha mantenido en franco ascenso. (CUTI, 2022)

A su vez, de acuerdo a datos de Uruguay XXI (Uruguay XXI, 2023) para el año 2021, las exportaciones de servicios asociados a las TIC representaron el 15% del total de las exportaciones de servicios del país y fueron las que mostraron el mayor aumento, ya que crecieron a una tasa promedio anual de 9% entre 2012 y 2021, por lo que encontramos una industria muy resistente y evidentemente pujante.

Para los expertos, estos logros se sustentan en un conjunto de oportunidades que ofrece Uruguay:

- Estabilidad política, democrática y social.
- Infraestructura logística de primer nivel y tecnología de punta en telecomunicaciones, liderando la región.
- Existencia de valiosos recursos humanos para el desarrollo de diferentes herramientas tecnológicas.

- Existen incentivos fiscales particulares para el sector de exportación de servicios.

Este último punto nos interesa en particular y nos lleva a preguntarnos si los incentivos existentes en referencia al impuesto a la renta son eficientes como impulsor del crecimiento del sector y cuál es el gasto tributario que asume la economía para apalancar dicho crecimiento.

Asimismo, entendemos importante estudiar y comparar estos incentivos fiscales que recibe el software con respecto a otras industrias. Por ejemplo, el agro, una de las industrias que contiene los mayores incentivos fiscales y de las más importantes del país.

Por otra parte, en 2018 se introdujeron varios cambios en la legislación uruguaya que afectaron a los productores de software y servicios asociados, lo que permitió la exoneración del IRAE si se cumplen determinados requisitos. Así, la Ley 19.637, el Decreto 244/018 y la Resolución de la DGI N.º 10.403/2018 establecen:

- Cambios en la exoneración, al diferenciar entre actividades de producción de soportes y servicios de desarrollo de soportes lógicos
- Requisitos formales para acceder a la exoneración del IRAE mediante cambios en la modalidad de facturación y la información exigida para presentar
- Limitación al alcance subjetivo de la exoneración
- Modificación de la deducción de gastos para empresas que adquieren software o servicios vinculados

Dichas modificaciones, entendemos merecen un análisis profundo sobre su correcta implementación y eficiencia hoy en día, debido a que adecuarse a los lineamientos de los organismos internacionales no siempre trae consigo una normativa clara y concisa sobre qué y quiénes pueden acceder a estos beneficios. Basta con citar algunas de las consultas realizadas a DGI, como ser la 6.217, 6.181, 6.082, 5.592, 5.828, entre otras para comprobar que la normativa

no parece ser clara en la determinación del aspecto objetivo y subjetivo de la tributación al software.

Todos estos cuestionamientos, sumado a las últimas modificaciones planteadas y sugeridas por OCDE en materia de la regulación de estos beneficios fiscales a nivel internacional nos lleva a plantearnos el siguiente tema de investigación: “Análisis crítico de las exoneraciones tributarias al software en Uruguay”.

2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

2.1. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

2.1.1. Objetivo general de investigación (OGI)

Analizar el impacto de las exoneraciones en la industria del software en el Uruguay.

2.1.2. Objetivos Específicos de Investigación (OEI)

OEI 1: Conocer los impactos de los beneficios fiscales del software según los distintos tipos de empresas.

OEI 2: Comparar con otros sectores de la economía con beneficios fiscales en el país.

OEI 3: Determinar el grado de eficiencia de los incentivos tributarios en la industria del software.

2.2. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

2.2.1. Pregunta Principal de Investigación (PPI)

¿Contribuyen las exoneraciones tributarias al desarrollo de la industria del software?

2.2.2. Preguntas Específicas de Investigación (PEI)

PEI 1: ¿Los beneficios fiscales del software son equitativos para los diferentes tipos de empresas?

PEI 2: ¿Los beneficios tributarios del software son similares a los que obtienen otras industrias?

PEI 3: ¿En qué medida los incentivos tributarios son eficientes? ¿Cuál es la relación costo-beneficio del estado por brindar estos incentivos?

2.3. ANTECEDENTES ENCONTRADOS

Hemos encontrado una tesis presentada en la Universidad de la República cuyo enfoque fue realizar un análisis crítico de las modificaciones normativas relacionadas con la actividad de software presentada por Cr. Rafael Adib, Cra. Natalia Nuñez y Cr. Luis Marcelo Silvera.

A diferencia de la tesis antes mencionada nuestro estudio se enfocará en un análisis económico de la normativa exoneratoria en el impuesto a la renta de la industria del software y su impacto en el crecimiento de ella.

3. MARCO TEÓRICO

3.1. DEFINICIÓN DE SOFTWARE

Nos parece importante definir primero qué se entiende por software. En tal sentido, la OCDE (OCDE, 1985) define al software como “la producción de un conjunto estructurado de instrucciones, procedimientos, programas, reglas y documentación contenida en distintos tipos de soporte físico, con el objetivo de hacer posible el uso de equipos de procesamiento electrónico de datos.”

En lo que respecta a la normativa vigente en Uruguay, no encontramos una definición explícita de soporte lógico (software), pero si una enumeración de aquellos servicios que se entienden como de “soporte lógico”. Dicha enumeración, se encuentra en el Decreto 148/007, específicamente en penúltimo inciso del literal K del artículo 34°, donde se menciona: “La exoneración a que alude el inciso anterior en relación con soportes lógicos incluye el desarrollo, implementación en el cliente, actualización y corrección de versiones, personalización (GAPs), prueba y certificación de calidad, mantenimiento del soporte lógico, capacitación y asesoramiento.”

En lo que respecta al IRAE, encontramos la siguiente definición: “los servicios de desarrollo de soportes lógicos para terceros, no registrados por el desarrollador, incluyendo la investigación, innovación, análisis, diseño, construcción, homologación, adecuación y personalización (GAPs), y parametrización”.

Por otra parte, la normativa vigente uruguaya también exonera los servicios vinculados a soportes lógicos, por lo que nos parece importante definirlos. En el régimen uruguayo, el Decreto 148/007 en su penúltimo inciso del literal K del artículo 34° (al igual que los soportes

lógicos) describe cuáles serían los servicios vinculados a soportes lógicos: “Los servicios vinculados comprenden los servicios de hosting, call center, tercerización de procesos de negocios, comercialización y otros servicios, en tanto en todos los casos tengan por objeto a los soportes lógicos, aun cuando dichos soportes lógicos no hayan sido desarrollados por el prestador de los servicios.”

A su vez, encontramos una enumeración de servicios vinculados a soportes lógicos también en el IRAE, en el literal b del inciso ii del artículo 161° bis del Decreto 150/007:

“Los siguientes servicios, vinculados a soportes lógicos desarrollados por el prestador o por terceros: implementación en el cliente, integración, soporte técnico, actualización y corrección de versiones, mantenimiento correctivo y evolutivo, conversión y migración de datos, pruebas y certificación de calidad, riesgo informático, seguridad y capacitación. Cuando la capacitación refiera a soportes lógicos desarrollados por terceros, se requerirá que el prestador haya realizado en relación con dichos soportes algunos de los otros servicios a que refiere el presente apartado, y que la capacitación esté vinculada al resultado de la aplicación de tales servicios en el referido soporte lógico.”

3.2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

3.2.1. Evolución de la normativa aplicable al software

La industria del software en nuestro país representa un gran crecimiento y expansión a nivel internacional, razón por la cual el Poder Ejecutivo (PE) desde hace más de 20 años ha impulsado medidas con el fin de fomentar la productividad del sector y promover la inserción internacional del mismo.

Es por ello, que comenzaremos realizando un breve análisis de la evolución de las medidas respecto a los incentivos tributarios al software a lo largo del tiempo, haciendo principal hincapié en el impuesto a la renta tanto a nivel empresarial como a nivel personal.

Los comienzos se dieron en 1999, una vez que las exportaciones habían experimentado un crecimiento notable, se declaró de Interés Nacional la actividad de producción del sector software, en condiciones de competencia internacional mediante el Decreto No. 84/999.

Este decreto permite a las empresas dedicadas a esta actividad acceder a los beneficios previstos por la Ley No. 16.906 de Promoción de inversiones previa presentación y aprobación de un proyecto de inversión ante la Comisión de Aplicación (COMAP). Los beneficios a los cuales accedían consistían en la exoneración del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC), Impuesto al Patrimonio (IP), aportes patronales y tributos en la importación.

Posteriormente, el Decreto No. 387/000 modificó el decreto anterior, el cual estableció la exoneración automática del IRIC a las rentas derivadas de la actividad de producción de soportes lógicos, sin necesidad de que las empresas debían presentar un proyecto de inversión, debiendo únicamente presentar una declaración jurada con descripción de la actividad a desarrollar ante la COMAP. Además, se estableció un plazo para acceder a dicho beneficio, el cual sería aplicable desde el 1° de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2004. Luego de ser modificados por varios decretos, el beneficio se extendió hasta el 31 de diciembre de 2009.

Entre ese período, precisamente a partir del 1° de julio de 2007 con la entrada en vigor de la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083, que implicó entre otras medidas la derogación del IRIC e incorporación del IRAE e IRPF, surgieron nuevas disposiciones en la industria del software para continuar incentivando tanto la producción en el mercado local como para el exterior.

3.2.1.1. Exoneración de IRAE para la producción del software con destino local.

El artículo 140 del Decreto No. 150/007 reglamentario del IRAE, otorgó la exoneración de dicho impuesto a las rentas provenientes de la actividad de producción de soportes lógicos. Consistió en una exoneración transitoria, aplicable para ejercicios finalizados a partir del 1° de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre del 2009, cuya exoneración sería del 100%, reduciéndose en un 50% para ejercicios finalizados entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2010.

A su vez, quedaron incluidas dentro del régimen exoneratorio determinadas rentas derivadas de servicios vinculados que comprendían el desarrollo, implementación en el cliente, actualización y corrección de versiones, personalización (GAPs), prueba y certificación de calidad, mantenimiento del soporte lógico, capacitación y asesoramiento, siempre que se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) sean desarrolladas directamente por el productor del soporte;
- b) sean servicios prestados a empresas productoras de soportes lógicos.

Asimismo, se incorporó una restricción subjetiva en la exoneración dado que sólo podían acceder a la misma las entidades comprendidas en los numerales 1, 2, 4, 5 y 7 del literal A) del Art. 3 del Título 4, es decir que se excluyó a las entidades con objeto agrario, a los Fondos de inversión cerrados y las sociedades de hecho y sociedades civiles.

Para acceder al beneficio se les exigía a los contribuyentes una declaración jurada con la descripción de la actividad a desarrollar ante la COMAP sólo a los efectos del registro.

3.2.1.2. Exoneración de IRAE para la producción del software con destino al exterior.

El literal S) del Art. 52 del Título 4 y Art. 163 bis del decreto reglamentario, exoneraban del IRAE las rentas derivadas de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos siempre que los bienes y servicios **fuera**n aprovechados íntegramente en el exterior.

Cabe mencionar que las actividades de producción de soportes lógicos comprenden las mismas del Art. 140 que mencionamos anteriormente, a cuáles se les agrega los siguientes servicios vinculados: hosting, call center, tercerización de procesos de negocios, comercialización y otros servicios.

Esta disposición estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, cuando fue sustituida por el artículo 2 de la Ley No. 19.637, la cual se analizará más adelante.

3.2.1.3. Exoneración de IRPF para la producción del software con destino al exterior.

En lo que respecta al IRPF, fue otorgado el mismo beneficio tributario comentado en el apartado anterior. El literal K) del Artículo 27 del Título 7, establece que se encuentran exoneradas las rentas derivadas de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos siempre que los bienes y servicios **fuera**n aprovechados íntegramente en el exterior. El artículo 34 del Decreto No. 148/007, reglamentario del IRPF, definió las mismas actividades y servicios que se consideraban incluidas al igual que en el IRAE. A diferencia de este último, esta disposición continúa vigente hasta la fecha.

Cabe destacar, que para que las rentas provenientes de este tipo de actividades queden comprendidas en el IRPF como rentas de trabajo, la DGI se ha manifestado en varias Consultas Tributarias que la actividad debe realizarse utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario. En caso contrario, si la actividad se desarrolla con bienes propios, existe una combinación de capital y trabajo y por lo tanto quedará comprendida en el IRAE.

Finalmente, continuando con la descripción cronológica de los beneficios, arribamos a las significativas modificaciones que tuvo la tributación del sector del software sólo en el ámbito del IRAE. Estos cambios responden al Plan de Acción contra la Erosión de Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) presentado en julio 2013 por La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El proyecto surgió ante la necesidad de terminar o, al menos disminuir considerablemente, con las planificaciones fiscales agresivas. Es decir, aquellas operaciones realizadas por entidades multinacionales que tratan de aprovechar las lagunas jurídicas y fiscales derivadas de las divergencias de los ordenamientos jurídicos de cada Estado, a fin de reducir considerablemente su carga impositiva.

El proyecto BEPS está compuesto por 15 acciones que tienen como finalidad prevenir la erosión de las bases imponibles y evitar deslocalización de los beneficios hacia territorios de baja o nula tributación.

En este contexto surge el Marco inclusivo BEPS, presentado en mayo 2016, mediante el cual invita a todos los países a unirse a este nuevo ámbito de cooperación fiscal internacional, cumpliendo para ello un estándar mínimo de acciones, que se compone de la acción 5 (prácticas fiscales perniciosas), acción 6 (abuso de convenios), acción 13 (documentación sobre precios de transferencia) y acción 14 (mecanismos de resolución de controversias).

Conforme al Marco Inclusivo BEPS, y en particular a la Acción 5, los miembros deben someter a revisión los regímenes fiscales que cumplan con determinadas características. Esto implica que los países deberán revisar sus sistemas tributarios e identificar si existen políticas o regímenes que se consideren dentro del ámbito de estudio del Foro de Prácticas Tributarias Nocivas (FHTP por sus siglas en inglés).

Uruguay por ser miembro asociado desde junio de 2016 al Marco Inclusivo, debió someter a revisión sus regímenes preferenciales. De esta revisión surgió la necesidad de hacer adecuaciones normativas para alinearse a los estándares, los cuales fueron incorporados en su mayoría en la Ley No. 19.535 y posteriormente fue modificada por la Ley No. 19.637.

A continuación, haremos mención a tres aspectos considerados en la nueva normativa, que se encuentran alineados con el plan de acción BEPS:

- a) Ring fencing: Este concepto es utilizado en los casos en que existe un tratamiento diferenciado para las rentas obtenidas en el exterior y a nivel local, favoreciendo con exenciones aquellas que provienen del exterior. La exoneración de IRAE sobre las rentas derivadas de la producción de software y servicios vinculados, aplicaba exclusivamente en los casos de aprovechamiento en el exterior, sin que accediera al beneficio en caso de ser aprovechados localmente.
- b) Sustancia: en concordancia con la Acción 5, se contribuye al alineamiento de la tributación con la sustancia. Es decir, se requiere la existencia de actividades sustantivas desarrolladas en Uruguay para brindar los beneficios de la producción del software y servicios vinculados. De esta manera, se asegura que la renta generada no se traslade artificialmente a otra jurisdicción distinta a la que sea crea valor, con el propósito de beneficiarse de un régimen promocional.
- c) Enfoque del nexo: se considera a los gastos que representan un indicador de las actividades sustanciales, pero no en términos absolutos sino en la proporción de gastos directamente relacionados con el desarrollo de las actividades en relación a los gastos totales. Esto demuestra el valor agregado por el contribuyente.

Por lo expuesto, es que el Poder Ejecutivo se vio en la necesidad de proponer ciertos ajustes a la exoneración, las cuales serán comentadas en el siguiente punto de beneficios fiscales vigentes.

3.3. BENEFICIOS FISCALES VIGENTES

La actividad del software en Uruguay tiene diversos beneficios en materia de impuesto a la renta. Los cuales separamos entre los referidos al IRAE de los que respecta al IRPF. El régimen actual fue legislado en julio de 2018 por la ley 19.637 y reglamentado por el Decreto 244/018.

3.3.1. Exoneraciones en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE)

En cuanto al IRAE, el inciso primero del literal S del artículo 52° del Título 4 exonera a las rentas derivadas de producción de soportes lógicos, siempre que los activos resultantes se encuentren amparados por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual. A su vez, de acuerdo con lo que sugiere el enfoque del nexo, se establece un coeficiente de exoneración que resulta de aplicar a las rentas derivadas anteriormente el siguiente cociente:

a) En el numerador, los gastos y costos directos incurridos para desarrollar cada activo incrementados en un 30% (treinta por ciento). Esta cifra no podrá superar en ningún caso el denominador.

A estos efectos, se considerarán exclusivamente los gastos y costos directos incurridos por el desarrollador y los servicios contratados con partes no vinculadas, tanto residentes como no residentes, o con partes vinculadas residentes.

b) En el denominador, los gastos y costos totales incurridos para desarrollar cada activo, los cuales comprenden los incluidos en el numerador sin considerar el incremento del 30% (treinta por ciento), así como 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.

A efectos del cálculo a que refiere el inciso anterior, se considerarán los gastos y costos devengados durante la realización de las actividades a que refiere el presente numeral hasta el registro del activo resultante.

A su vez, el segundo inciso del literal S del artículo 52° del Título 4 establece una exoneración de IRAE para aquellas actividades de “desarrollo de soportes lógicos y los servicios vinculados a los mismos”. Del mismo modo, encontramos la exoneración a los servicios de desarrollo de soportes lógicos mencionados en el inciso segundo del artículo 161° bis del Decreto 150/007, a los cuales hicimos referencia anteriormente en la definición de software (punto 3.1.). A su vez, el inciso segundo del artículo 161° bis del Decreto 150/007 define los servicios incluidos en la exoneración antedicha, los cuales son: los servicios de desarrollo de soportes lógicos para terceros, no registrados por el desarrollador, incluyendo la investigación, innovación, análisis, diseño, construcción, homologación, adecuación y personalización (GAPs), y parametrización; y los siguientes servicios, vinculados a soportes lógicos desarrollados por el prestador o por terceros: implementación en el cliente, integración, soporte técnico, actualización y corrección de versiones, mantenimiento correctivo y evolutivo, conversión y migración de datos, pruebas y certificación de calidad, riesgo informático, seguridad y capacitación. Cuando la capacitación refiera a soportes lógicos desarrollados por terceros, se requerirá que el prestador haya realizado en relación con dichos soportes algunos de los otros servicios a que refiere el presente apartado, y que la capacitación esté vinculada al resultado de la aplicación de tales servicios en el referido soporte lógico.

Asimismo, para cumplir con el requisito de sustancia, se establece como condición que la actividad del sujeto pasivo sea desarrollada íntegramente en territorio nacional. A tales efectos, se considera que la actividad es desarrollada en territorio nacional cuando:

i) emplee a tiempo completo recursos humanos en número acorde a los servicios prestados, calificados y remunerados adecuadamente; y

ii) el monto de los gastos y costos directos incurridos en el país para la prestación de dichos servicios sea adecuado y exceda el 50% (cincuenta por ciento) del monto de los gastos y costos directos totales incurridos en el ejercicio para la prestación de los mismos.

A su vez, en el literal S) del artículo 52° del Título 4 incluye en el alcance subjetivo de la exoneración del presente artículo a las entidades comprendidas en el literal A) del artículo 3° del Título 4 con la excepción de las sociedades civiles y de hecho mencionadas en el numeral 8 del referido artículo. A su vez, el último inciso del artículo 161° bis del Decreto 150/007 incluye en el alcance subjetivo de la exoneración del presente artículo a las entidades comprendidas en el literal A) del artículo 3° del Título 4.

Mientras tanto, tanto a nivel legal como reglamentario se establecen algunas condiciones de tipo formal para acceder al beneficio exoneratorio:

- a) Presentar una declaración jurada especial.
- b) Detallar en cada documentación que respalde las operaciones el porcentaje exoneratorio al que accede la empresa.¹
- c) Demostrar fehacientemente la pertinencia de los gastos y costos incurridos para el desarrollo de las actividades comprendidas en la exoneración, a través de la

¹ Esta exigencia rige a partir del 01/01/2019.

documentación y registro de los mismos, de manera de asegurar su trazabilidad y control.

3.3.2. Exoneraciones en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

En lo que respecta al IRPF, el literal K del artículo 27° del Título 7 establece lo siguiente:

“Las rentas derivadas de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática, y las obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, que determine el Poder Ejecutivo, siempre que los bienes y servicios originados en las antedichas actividades sean aprovechados íntegramente en el exterior.”

Asimismo, el penúltimo párrafo del inciso K correspondiente al artículo 34° del Decreto 148/007 enumera los servicios que incluye el concepto “soportes lógicos” en los que menciona: “el desarrollo, implementación en el cliente, actualización y corrección de versiones, personalización (GAPs), prueba y certificación de calidad, mantenimiento del soporte lógico, capacitación y asesoramiento.”

A su vez, enumera a los servicios vinculados a los soportes lógicos, donde menciona: “comprenden los servicios de hosting, call center, tercerización de procesos de negocios, comercialización y otros servicios, en tanto en todos los casos tengan por objeto a los soportes lógicos, aún cuando dichos soportes lógicos no hayan sido desarrollados por el prestador de los servicios.”

Notamos que se establece como condición necesaria que los referidos servicios sean aprovechados íntegramente en el exterior, a diferencia del IRAE donde no se establecía dicho requisito. No obstante, en la órbita del IRPF no se establecen mayores condiciones de las

antedichas, a diferencia del IRAE que establece varias obligaciones formales con respecto a la documentación y presentación de declaraciones juradas especiales.

3.3.3. Últimos cambios en el IRAE respecto a rentas pasivas del exterior

No queremos dejar de mencionar los últimos cambios introducidos en el IRAE relacionados a la inclusión de la definición de fuente uruguaya para ciertas rentas del exterior obtenidas por contribuyentes de IRAE que integren un grupo multinacional.

En el año 2021 el Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas de la Unión Europea (COCG) solicitó a Uruguay el compromiso de enmendar aspectos identificados como potencialmente perjudiciales a nuestro sistema tributario. La principal preocupación de la Unión Europea era la potencial utilización de empresas sin sustancia económica en el país que se crean para la obtención de rentas pasivas de fuente extranjera no gravadas por impuestos sobre la renta.

A los efectos de dar cumplimiento al compromiso solicitado, se aprobó la Ley N° 20.095 junto a su Decreto reglamentario N° 395/022 y la Resolución de DGI N° 488/2023, cuyos cambios normativos entraron en vigor para ejercicios económicos iniciados a partir del 1° de enero de 2023.

Solo comentaremos aquellas modificaciones que incumben al tema de esta tesis. Por lo tanto, una de las nuevas hipótesis de rentas de fuente uruguaya que incorpora la Ley, es la mencionada en el numeral 6) del art. 7 del Título 4, que incluye a las rentas derivadas de derechos de propiedad intelectual obtenidas por una entidad integrante de un grupo multinacional relativos a patentes o software registrado, enajenados o utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en la parte que no corresponda a ingresos calificados.

A su vez, cuando dichas rentas se encuentran exoneradas por otras disposiciones se consideran íntegramente de fuente uruguaya.

Se entiende por ingresos calificados, al monto que resulte de aplicar a los ingresos proveniente de este tipo de activos, el mismo cociente que se utiliza para definir la exoneración de las rentas de dichos activos que se encuentra definido en el numeral 1) del literal S) del art. 52 del Título 4 que ya desarrollamos anteriormente en el marco teórico.

Los ingresos que no cumplan con el carácter de calificados de acuerdo con el cociente serán considerados de fuente uruguaya y por lo tanto gravados por IRAE.

Cabe destacar, que las rentas del exterior alcanzadas son las obtenidas por un contribuyente integrante de un grupo multinacional, entendiéndose por tal a un conjunto de dos o más entidades vinculadas², residentes en diferentes jurisdicciones, así como también a la casa matriz y sus establecimientos permanentes.

Las empresas que no formen parte de un grupo multinacional, no se ven afectadas por esta nueva normativa y seguirán considerando de fuente extranjera este tipo de rentas.

3.4. DEFINICIÓN DE EQUIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Según el Dr. Valdés Costa (Valdés Costa, 1992,467) la capacidad contributiva es “la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales.” Es indispensable según el Dr. Valdés Costa que exista una unidad de medida que permita medir la capacidad contributiva, y además que esa unidad de medida sea

² La vinculación quedará configurada en virtud de lo dispuesto en los incisos segundo, tercero y cuarto del artículo 46 ter. del Título 4.

general permitiendo una aplicabilidad universal. De no darse ambas condiciones estaríamos hablando de un concepto más bien abstracto difícil de cuantificar y bajar a la realidad.

Valdés Costa expresa que históricamente se ha definido la capacidad contributiva como la posibilidad económica que tiene el individuo de contribuir al gasto público. Este concepto ha sido tomado por la constitución uruguaya en la norma en el cual establece que todos los individuos son iguales ante la ley, concepto emparentado con la igualdad ante las cargas fiscales.

La consagración de igualdad económica, o sea la determinación de la capacidad contributiva, depende de criterios económicos y sociales dominantes en cada momento y en cada sociedad, es pues, cuestión del Parlamento. Es por ello por lo que si arbitrariamente los legisladores exoneraran y gravaran sin respetar la capacidad contributiva de los distintos contribuyentes sería percepto de inconstitucional y judicialmente procesable.

Para finalizar hacer referencia a que la noción de “Capacidad Contributiva” contiene un elemento objetivo (cantidad de riqueza) y un elemento subjetivo (relación de esa riqueza con la persona contribuyente).

Por su parte el Cr. Jorge Rossetto (Rossetto, 2014, 655) entiende a la Capacidad Contributiva como un principio cuyo elemento objetivo está representado por una situación de hecho, un fenómeno de carácter económico individual, dinámico y circunstancial. Además, agrega que la Capacidad Contributiva es un principio autónomo independiente de la legalidad. Por ejemplo, si se gravara el patrimonio de manera decreciente dicho principio respetaría el principio de igualdad, pero no el de capacidad contributiva.

Los impuestos gravan manifestaciones de riqueza, estáticas o en movimiento y la cuantía del hecho generador es considerada una expresión de la capacidad contributiva.

Las dificultades señaladas llevan a concluir que en la práctica la capacidad contributiva no es vista como un fenómeno global medible en cabeza de cada sujeto, sino como la situación cuantitativa en que cada sujeto se encuentra frente a cada uno de los impuestos sea patrimonio o renta. La capacidad contributiva como medida global y única de cada sujeto, es un ideal imposible de alcanzar, no existe una única unidad de medida común.

Por consiguiente y en definitiva la “capacidad contributiva” no es la medida en que cada sujeto puede contribuir a los gastos públicos, sino la medida en que cada sujeto resulta ser contribuyente de los tributos establecidos. En la realidad de los hechos la capacidad contributiva no es el principio rector del régimen tributario, sino su resultante.

Por otro lado, Ceferino Costa (Costa, 2017) entiende a la equidad como un principio que es sinónimo de justicia y se alcanza a través de la capacidad contributiva. La equidad en términos de capacidad contributiva se debe considerar en dos sentidos: horizontal y vertical. La dimensión horizontal implica que quienes estén en igualdad de condiciones deben tributar de manera similar. Por otro lado, el término vertical significa que quienes se encuentren en diferentes niveles de capacidad contributiva deberán tributar de manera diferente. De esto último se desprende la importancia de las escalas progresivas en donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente con el incremento de la base imponible.

Estos elementos previamente definidos aplican a las personas físicas individuales donde se puede determinar con precisión la capacidad contributiva del individuo, aspecto difícil de determinar en lo que refiere a personas jurídicas. Pero si hacemos referencia a la capacidad contributiva enfocada en la renta dejando de lado los demás aspectos relacionados a la misma, podemos extender el concepto a las personas jurídicas.

Los indicadores más utilizados que permiten clasificar en términos económicos la situación personal del contribuyente, los cuales ponen de manifiesto la capacidad contributiva son: la renta que obtiene y el patrimonio que dispone.

La posición clásica expresa que la capacidad contributiva significa la capacidad económica que se posee para hacer frente a las obligaciones tributarias. Asimismo, la posición clásica entiende que la capacidad contributiva sólo es aplicable en los impuestos de renta y el patrimonio.

Lo antes expuesto está estrechamente relacionado con los principios de los sistemas tributarios y su equidad en el tratamiento igualitario de los individuos. Es más probable que un sistema tributario consiga el respeto ciudadano (disminuyendo la evasión) si el procedimiento para determinar el nivel y la estructura de los impuestos es equitativo. En este sentido Fritz Neumark establece que los sistemas tributarios se rigen por el principio de la capacidad contributiva y su mayor dificultad se presenta en establecer cuáles son los parámetros que determinan una “igual situación”. (Neumark, 2001,44)

3.5. DEFINICIÓN DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO (PIB)

El PIB es el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos por un país en un período determinado. Puede medirse por la producción, el gasto o el ingreso. Este provee información oportuna y de calidad para describir el estado actual de la economía, y constituye una herramienta útil para detectar los ciclos y monitorear la evolución económica.

3.6. DEFINICIÓN DE GASTO TRIBUTARIO (GT)

Para la OCDE (OCDE, 2004), un gasto tributario es una transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas en relación a un marco de referencia o “benchmark”, en vez de ser efectuadas a través de un gasto público directo.

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (CIAT, 2011), define al gasto tributario como los recursos dejados de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de la política económica y social.

En concordancia con estas definiciones, la Dirección General Impositiva (DGI) lo define en sus publicaciones de Estimaciones de Gastos Tributarios en Uruguay, como la ausencia o pérdida de recaudación potencial, resultante de un tratamiento impositivo diferente o excepcional de aquel previsto en la estructura normal de un impuesto o de un sistema tributario de referencia. (DGI, 2021)

Los gastos tributarios pueden adoptar diversidad de formas, podemos encontrar exoneraciones, deducciones, tasas reducidas, regímenes simplificados, créditos, diferimientos impositivos, entre otros.

Los gastos tributarios se identifican y miden con relación a un marco de referencia, donde se establece qué es lo que forma parte de la estructura normal del tributo. Este puede seguir un marco legal o uno conceptual teórico. El primero de ellos consiste en tomar como punto de referencia la estructura establecida por la propia ley del impuesto. De esta forma, se consideran como gastos tributarios a aquellos que se apartan de lo establecido con carácter general en la legislación tributaria. En cambio, el esquema conceptual consiste en tomar como marco de referencia o estructura tributaria normal, una base bien amplia del impuesto, por lo que cualquier exclusión de esa base daría lugar a un gasto tributario.

El criterio adoptado en las estimaciones realizadas por la DGI es considerar como estructura normal del impuesto la definición general establecida en las normas legales, y no un marco ideal de lo que deberían ser los impuestos.

Respecto a la metodología para estimar los gastos tributarios, pueden distinguirse tres enfoques: enfoque ex post, ex ante y gasto equivalente. Para el caso de la estimación del GT en Uruguay, el enfoque utilizado es el primero de ellos o también denominado como el método de ingresos renunciados o pérdida de ingresos. El mismo consiste en estimar la recaudación que el fisco deja de percibir suponiendo que los contribuyentes no cambiarían su comportamiento con la derogación del beneficio tributario.

3.7. EFICIENCIA DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS

El gasto tributario es una de las varias herramientas que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad, entre otros, es favorecer o estimular una mayor inversión y crecimiento de la actividad económica, la promoción de exportaciones, el desarrollo de regiones atrasadas, la generación de empleo y otros beneficios sociales y ambientales según los objetivos que tenga cada incentivo.

En contrapartida, los gastos tributarios producen una serie de efectos negativos, siendo el más evidente la pérdida de recaudación para el Estado. Pero a su vez, vuelven más complejos a los sistemas tributarios, incrementándose así los costos de administración y cumplimiento, crean espacios para la evasión y la elusión, al tiempo que restan transparencia a la política fiscal y distorsionan la asignación de recursos.

Asimismo, los gastos tributarios afectan la equidad, tanto horizontal como vertical. En el primer caso, cuando los gastos tributarios favorecen a determinados sectores o actividades pueden generarse diferentes cargas tributarias para contribuyentes similares. En el segundo caso, pueden ocasionar una pérdida de progresividad y de equidad vertical especialmente cuando

estos tratamientos tributarios afectan impuestos progresivos y de mayor impacto redistributivo, como el impuesto a la renta personal.

En definitiva, una política de incentivos será costo-efectiva si los beneficios que produce, tanto económicos como sociales y ambientales superan a los costos que genera, los cuales incluyen desde un costo fiscal por la pérdida de recaudación hasta efectos en la eficiencia, equidad y transparencia.

De acuerdo a un informe publicado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (CEPAL, 2019), no todos los incentivos tributarios son igualmente efectivos para fomentar la inversión, el empleo y el crecimiento, por lo que los países deberían priorizar aquellos que sean más efectivos, siendo estos los que están vinculados al monto de la inversión realizada, cómo los esquemas de depreciación acelerada, las deducciones y los créditos tributarios. Además, deberían evitarse o limitarse el uso de los incentivos tributarios que no están basados en los gastos de inversión de las empresas, como es el caso de las *tax holidays*, las exenciones y las alícuotas reducidas.

4. DISEÑO METODOLÓGICO

4.1. ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo del presente trabajo consiste en realizar un análisis crítico sobre de qué manera contribuyen realmente los beneficios fiscales en el desarrollo de la industria del software. Es decir, qué relación existe entre los beneficios tributarios en el sector y el desarrollo del mismo. Para esto tomaremos un enfoque mixto que nos permita emplear herramientas de índole cuantitativas y cualitativas para poder llegar a una conclusión sólida.

El enfoque mixto nos va a permitir obtener resultados basados en evidencia empírica que provienen de la realidad. Estos datos van a venir de los distintos reportes de los organismos públicos (MEC, DGI, Uruguay XXI, entre otros) donde se reflejan datos de la realidad: gasto tributario, recaudación tributaria por sector, índice de crecimientos, inversión real, entre otros datos relevantes. Esta recolección de información va a ser trascendental para poder medir nuestras variables que están contenidas en la hipótesis principal. Asimismo, dado que nuestro enfoque será mixto, esta recolección de datos y un análisis crítico sobre los mismos nos van a permitir entender y analizar la relación existente entre beneficio tributario y el desarrollo de la industria del software.

4.2. ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

El alcance de nuestro estudio será principalmente descriptivo ya que se buscará medir distintas variables que expliquen el grado de incidencia que tienen los beneficios tributarios del sector sobre el desarrollo del mismo. De cierto modo también se aplicará un enfoque descriptivo-

comparativo cuando se analicen los distintos indicadores en relación a otros sectores de la economía, para poder estudiar el grado de incidencia de los beneficios fiscales en el sector. A su vez, en una segunda etapa del estudio realizaremos un alcance correlacional de las exoneraciones del software donde se medirá la relación entre el crecimiento económico del país en base a distintos indicadores.

4.3. ENUNCIADO DE LA HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN

Las exoneraciones tributarias contribuyen al crecimiento económico en la industria del software.

4.4. IDENTIFICACIÓN DE LAS VARIABLES

Las variables identificadas fueron dos, las exoneraciones tributarias en la industria del software como variable independiente y el aporte al crecimiento de esta industria como variable dependiente de la primera.

4.5. DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LA VARIABLE

Con la finalidad de que cualquier persona que lea esta investigación le de el mismo significado a la variable identificada, se definió la exoneración tributaria de acuerdo al artículo 41° del Código Tributario como “la liberación total o parcial de la obligación tributaria, establecida por la ley en favor de determinadas personas comprendidas en la definición del hecho generador.”

A su vez, nos parece relevante definir el término software, como la producción de un conjunto estructurado de instrucciones, procedimientos, programas, reglas y documentación contenida en distintos tipos de soporte físico, con el objetivo de hacer posible el uso de equipos de procesamiento electrónico de datos. No obstante, a lo largo del trabajo de investigación definiremos las exoneraciones de acuerdo a las normas específicas que dan sujeto a cada una de las exoneraciones mencionadas.

Por otra parte, definimos aporte al crecimiento económico como la “contribución al incremento en términos reales del producto bruto interno de un sector o industria específicos, en este caso el software, para un período determinado”.

4.6. DEFINICIÓN OPERACIONAL DE LA VARIABLE

Luego que definimos conceptualmente las variables, utilizamos como nexo instrumental las dimensiones e indicadores que se detallan a continuación para obtener, a través de ellos, datos de la realidad.

VARIABLE : EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN EL SOFTWARE y SU CONTRIBUCIÓN AL DESARROLLO DE LA INDUSTRIA		
Dimensión	Sub -Dimensión	Indicadores
Tipos de empresa	Contribuyentes IRAE	Tipo de beneficio al que accede este contribuyente y alícuota efectiva que tributan
	Contribuyentes IRPF	Tipo de beneficio al que accede este contribuyente y alícuota efectiva que tributan
Crecimiento económico en la industria del software	Producto Bruto Interno	Grado de contribución de la industria del software en el PBI del país
	Generación de empleo	Grado de contribución de la industria del software en la generación de empleo del país
	Gasto tributario	Relación costo - beneficio de las exoneraciones del software en el crecimiento económico

4.7. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

El diseño aplicado en la investigación fue de tipo experimental, debido a que se modifica la variable independiente con el objetivo de visualizar la reacción de la variable dependiente.

4.8. UNIDAD DE ANÁLISIS, POBLACIÓN Y MUESTRA

Para abastecer a nuestros indicadores definidos en la definición operacional de la variable, nos basaremos en las siguientes unidades de análisis:

UA 1: Tipos de empresas con giro de software.

UA 2: Estudios económicos de organismos estatales o internacionales.

4.9. INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN

En el caso de este trabajo de investigación, se utilizaron los siguientes instrumentos de medición:

Para estudiar las diferentes exoneraciones, simularemos diferentes contribuyentes y analizaremos la carga tributaria que le corresponde.

En lo que respecta a la incidencia de estos en el crecimiento económico, haremos un análisis documental para obtener datos en trabajos de investigación que evidencien dicho impacto.

5. PRESENTACIÓN DESCRIPTIVA DE LOS DATOS OBTENIDOS

5.1. TRIBUTACIÓN APLICABLE DE ACUERDO A LA FORMA JURÍDICA ADOPTADA

Con la aprobación de la Ley 19.637 del 13 de julio de 2018, se modificó la redacción del literal S) del Artículo 52 del título 4 atendiendo las recomendaciones de OCDE establecidas por la Acción BEPS N°5. Esto alteró ciertos elementos de la exoneración de IRAE en la industria del software modificando aspectos objetivos y subjetivos, estableciendo como requisito subjetivo la necesidad de ser una entidad incluida en el Art. 3 Literal A del Título 4. Excluyendo de esta manera del acceso a la exoneración a las Sociedades de Hecho, Sociedades Civiles y Unipersonales que desarrollen actividad empresarial vinculado a la industria del software.

Es por esta razón que a continuación desarrollaremos una serie de casos prácticos para mostrar de qué manera impacta la exoneración vigente en las diversas formas jurídicas que establezcan las empresas.

Caso 1 - Consideramos las empresas incluidas en el literal S) del Artículo 52 del Título 4: “exclusivamente las entidades comprendidas en el literal A) del artículo 3° del presente Título, con excepción de las sociedades de hecho y civiles a que refiere el numeral 8) del mismo “por lo cual hacemos referencia a SA, SRL y SAS (esta última incorporada por el Dec. 399/019). En el caso particular la empresa obtendría un ingreso anual de \$1.000.000 de pesos uruguayos por la producción de software y un gasto operativo deducible fiscalmente de \$500.000 pesos uruguayos, obteniendo de esta forma una renta de \$500.000 pesos uruguayos. Por esta renta la empresa no debería abonar Impuesto a la Renta por encontrarse exonerada. Supuesto: El 100%

de las rentas están asociadas a la producción de software y los gastos están directamente relacionado a la renta obtenida.

Caso 2 - En este caso incluimos las empresas pluripersonales que combinan capital y trabajo (K+T) pero que no están incluidas de manera subjetiva por el literal S) del Art. 52, Sociedades de Hecho y/o Sociedades Civiles. En este caso planteamos los mismos parámetros de ingresos, gastos y rentas, que el caso anterior, pero vamos a observar que sus rentas quedan gravadas en su totalidad abonado un 25% de IRAE sobre la renta fiscal (\$125.000 pesos uruguayos). Esto se da como consecuencia de no quedar incluidas en la exoneración de manera subjetiva, salvo que llegaran a quedar comprendidas en la exoneración del art. 52 Literal E.

Caso 3 - En el siguiente caso consideramos a las personas físicas que utilizan sus bienes propios (computador) para la producción de software, sin importar el destino de las ventas, quedando comprendidas en el IRAE por combinar capital y trabajo.

En el caso planteado al ser considerada la actividad del software como empresarial pero al no cumplir el requisito subjetivo de ser una entidad comprendida en el Art. 3 del T4 literal A, no queda alcanzado por la exoneración del Art. 52 literal S.

En este caso se mantienen los mismos valores de ingreso, gastos y rentas establecidos en los casos 1 y 2, obteniendo igual resultado que en el caso 2 dónde la renta queda gravada al 100% por IRAE.

Caso 4 - Por último, consideramos un caso similar al anterior pero con la condición diferencial que el computador es proporcionado por el prestatario y por ende es considerado una actividad plena de servicio y tributa IRPF a diferencia del caso 3. En este sentido se nos abren dos posibilidades: que el servicio prestado sea aprovechado íntegramente en el exterior (Caso 4A) o que el mismo sea aprovechado en territorio nacional (Caso 4B).

En el caso 4A las rentas al ser aprovechadas íntegramente en el exterior quedarán alcanzadas por la exoneración determinada en el Dec. 148/007 art. 34 literal K. En este caso se consideran los ingresos anuales (\$1.000.000 pesos uruguayos) por la venta de producción de software y se considera como gasto la deducción legal del 30% a los efectos de determinar el monto imponible del IRPF. Finalmente podemos observar que la renta queda exonerada en un 100%.

Para el caso 4B las rentas al ser aprovechadas íntegramente en territorio nacional no están comprendidas en la exoneración. En este caso se consideran los mismos valores y supuestos que en el caso 4A solo que la renta queda 100% gravada. El valor final de IRPF surge del simulador de cálculo disponible por DGI que se encuentra en el Anexo B.

Ver ANEXO A con el detalle de cada caso.

5.2. DETERMINAR EL GRADO DE EFICIENCIA DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE

Para determinar el grado de eficiencia de los incentivos tributarios en la industria del software, primeramente, debemos estudiar cuáles eran los objetivos para los cuales se crearon dichos incentivos tributarios.

En tal sentido, nos proponemos interpretar la intención del legislador mediante las versiones taquigráficas del parlamento donde se aprobaron las leyes y decretos que dan marco a dicho régimen exoneratorio. De manera de simplificar la búsqueda, analizaremos la versión taquigráfica referente a la última ley aprobada que da origen al régimen exoneratorio actual: la ley 19.637.

De esta forma, encontramos la versión taquigráfica del 24 de mayo de 2018 (PARLAMENTO DEL URUGUAY, 2018), donde se discute en el parlamento las últimas modificaciones al

régimen del software. En tal sentido, vemos que las declaraciones del Ministerio de Economía y Finanzas son claras respecto a los objetivos por los cuales se incorporan las modificaciones:

“SEÑOR SERRA (Fernando)³.- Sí a los señores senadores les parece correcto, comenzaríamos comentando el artículo 2.º del proyecto, así comprendemos qué es lo que se quiere lograr con el artículo 1.º. En concreto, el artículo 2.º refiere a las exoneraciones del impuesto a la renta en las actividades derivadas de la producción de soportes lógicos, de software, y las actividades de investigación y desarrollo en las áreas de biotecnología y bioinformática. Había sido objeto de modificación en la rendición de cuentas pasada y había sido trabajado con la Cámara Uruguaya de la Tecnología y la Información –CUTI–, pero a la hora de reglamentarlo, de bajarlo a tierra, empezamos a tener algunas dificultades y detectamos que era susceptible de mejoras. En ese sentido, seguimos trabajando con la cámara del software y finalmente surgió esta nueva propuesta, **con el fin de alinearlos al estándar internacional y conseguir los objetivos logrados por la propia cámara.**”

Como podemos observar, parece haber dos grandes objetivos del legislador al redactar esta norma: por un lado, el simple hecho de adaptarse a los estándares internacionales de la OCDE y cumplir con los compromisos asumidos para con dicho organismo.

Por otra parte, parece haber ciertos objetivos de la CUTI que también motivaron las modificaciones al régimen tributario. No obstante, vale aclarar que en lo largo de toda la versión taquigráfica no se hace ni una sola mención a los objetivos de la CUTI, sino que más bien el representante del Ministerio desarrolla su alocución sobre las modificaciones necesarias para adaptarse a los estándares de la OCDE y cómo impactaría en la industria nacional.

Por lo tanto, podemos afirmar que los incentivos tributarios en la industria del software habrán sido eficientes siempre en cuando se hayan alineado a los estándares internacionales detallados por la OCDE en el plan BEPS. La modificación a esta norma apunta a combatir lo que se desarrolló en el marco teórico como “Ring fencing”. La intención fue igualar los regímenes tributarios existentes de manera que tanto si se vendía servicios de software al exterior como al mercado interno, la norma les dé a dichas rentas el mismo tratamiento tributario. Siguiendo la versión taquigráfica, Serra expresaba lo siguiente:

“SEÑOR SERRA (Fernando) - La exoneración apunta a otorgar incentivos tributarios a las actividades desarrolladas en Uruguay.
Si tomamos como ejemplo el software, cuando la actividad se desarrolla en un 100% en Uruguay, estará 100 % exonerada.

³ En su momento, Fernando Serra era el director de la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas.

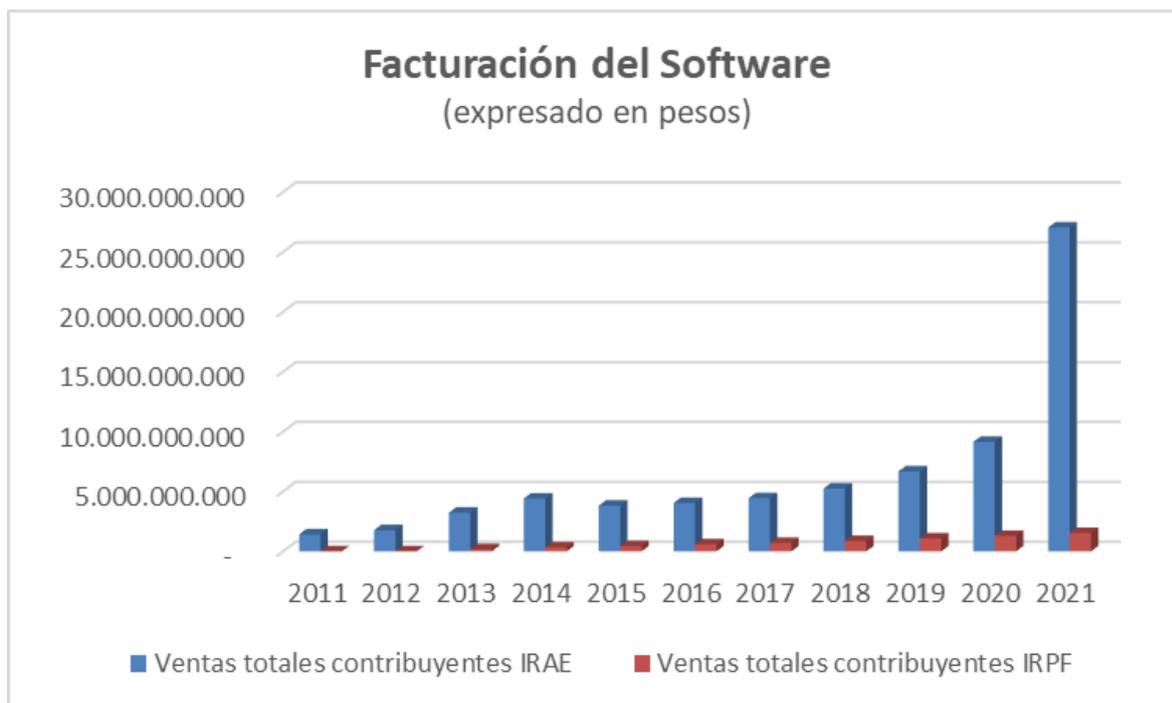
En el diseño anterior –el establecido en la pasada rendición de cuentas– esto tenía un tratamiento diferencial y dependía de si el adquirente era un no residente o residente, o sea, si el software se vendía al mercado exterior o en plaza. Si se vendía al mercado exterior, la regla establecida en la rendición de cuentas determinaba que se exoneraba proporcionalmente. Estábamos cumpliendo con el estándar internacional solamente cuando el adquirente era residente en el exterior, pero cuando vendía en plaza, lo exonerábamos en un 100 %. Ahora igualamos esa tributación, de modo tal que si se vende en el exterior o en el mercado interno la exoneración sea exactamente la misma.”

De lo anteriormente expuesto, podemos afirmar con cierta seguridad que los incentivos tributarios introducidos en la industria del software fueron eficientes, debido a que cumplieron con el objetivo principal por el cual fueron creados: alinearse a los requisitos introducidos por el Plan BEPS de la OCDE, puntualmente combatir el “Ring fencing”.

5.3. ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE

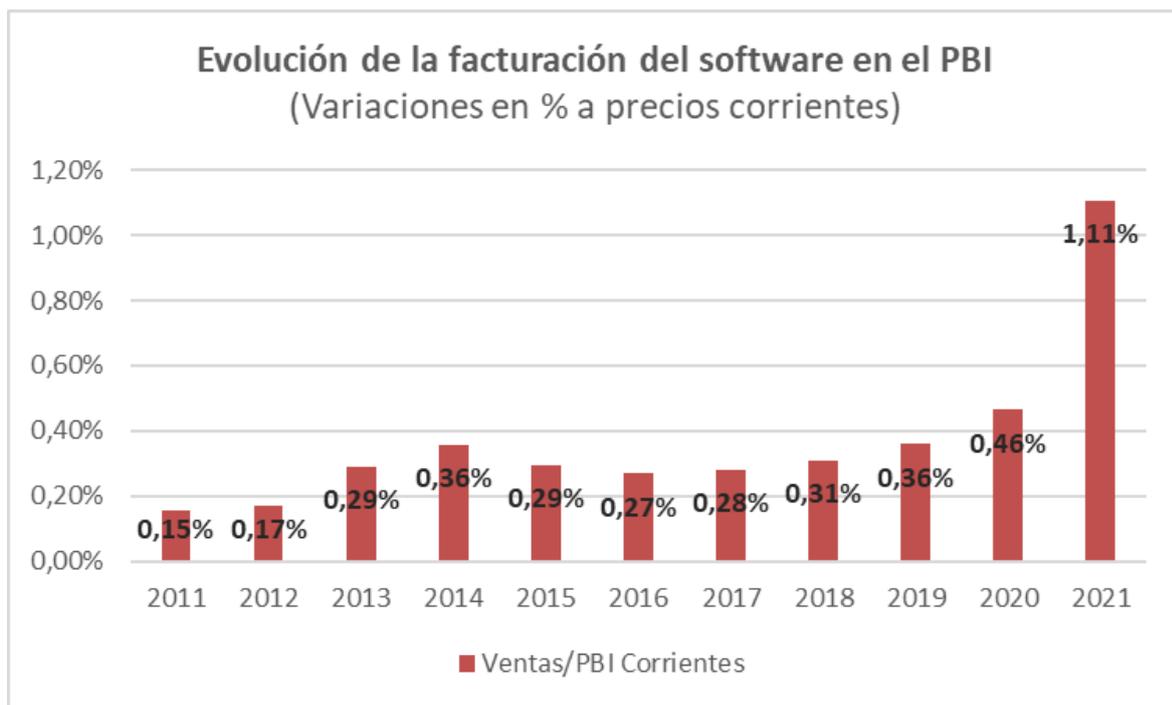
Como fue mencionado anteriormente uno de los objetivos de este trabajo era analizar si los cambios normativos en cuanto a la exoneración del impuesto a la renta del software han contribuido al crecimiento económico del país. Para esto hemos recabado información de distintos organismos, obtenidos de informes y páginas web públicas y particularmente se realizó una solicitud de datos ante la DGI sobre contribuyentes de IRAE e IRPF con giro software.

Uno de estos datos recopilados fue la facturación tanto local como al exterior del software, del cual se observa un crecimiento sostenido en el tiempo, a excepción del año 2015 donde hubo una pequeña caída, hasta llegar al año 2021 en el que hubo una expansión del sector obteniendo una facturación anual de \$ 28.579 millones, lo que representó un crecimiento de un 174% en relación con el año 2020.



Fuente: Elaboración propia en base a datos recogidos del pedido de información a la DGI.

El nivel de facturación alcanzado representó en el período 2011 - 2021 desde un 0,15% hasta un 1,11% del PBI en nuestro país. Los cambios resultantes de la Ley N° 19.637 que entró en vigor en el año 2018 no fueron inmediatos: mientras que para los años anteriores (2016 al 2017) la facturación como porcentaje del PBI mostraba un crecimiento de entre el 3,96% y el 10,32%, una vez aplicada la normativa este comienza a crecer de forma acelerada: 16,57% para el primer año, 29,19% para el segundo y 138,28% para el tercer año, lo que representa un crecimiento total de 258,83% para el período 2018 – 2021.



Fuente: Elaboración propia en base a datos recogidos del pedido de información a la DGI y el PBI obtenido de la página del BCU.

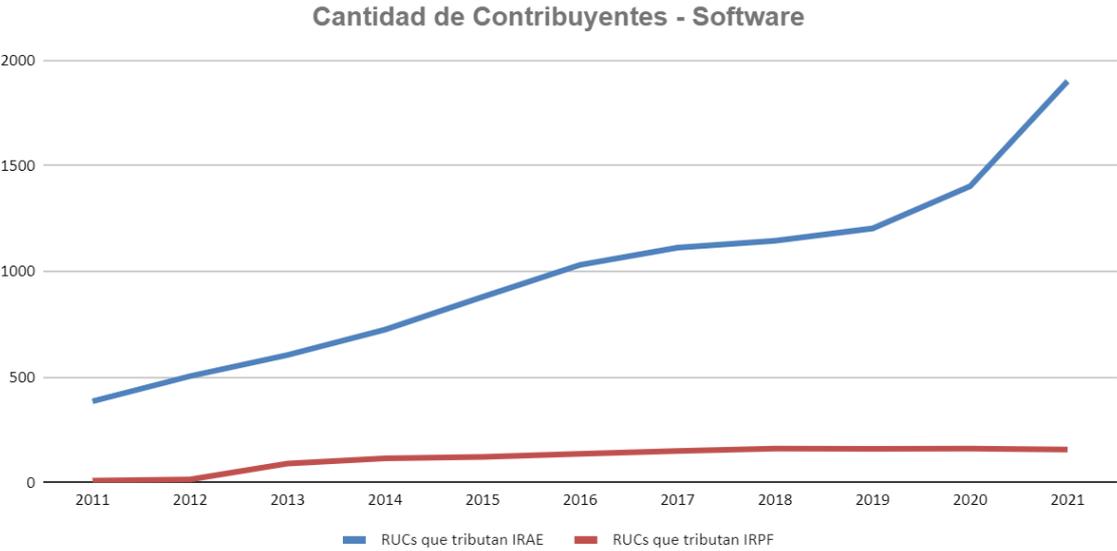
Un punto crucial de los cambios normativos que explica la evolución en la facturación en los últimos años corresponde a la eliminación de la limitante que para obtener la exoneración de IRAE los bienes y servicios se debían aprovechar íntegramente en el exterior, por lo tanto, al mantener el mismo beneficio para el mercado local hizo que se expandiera la comercialización del mismo.

Cabe destacar, que el aumento exponencial del año 2021 fue influenciado también por las consecuencias ocasionadas por la pandemia COVID-19 que comenzó en nuestro país en marzo del 2020. La misma provocó una paralización económica a nivel mundial por la cual en muchos sectores recurrieron a las tecnologías para poder mantener un nivel mínimo de actividad laboral y educativa y mejorarlo en el tiempo adaptándose a una nueva modalidad online. Esto ocasionó una mayor demanda de soportes lógicos que se ve reflejado en la facturación del 2021.

Asimismo, si observamos la cantidad de contribuyentes registrados en DGI con giro software, se refleja respecto a los contribuyentes de IRAE un crecimiento congruente con el nivel de

facturación, consistiendo en un crecimiento sostenido durante toda la década y para los últimos años, entre 2019 y 2021, un crecimiento exponencial.

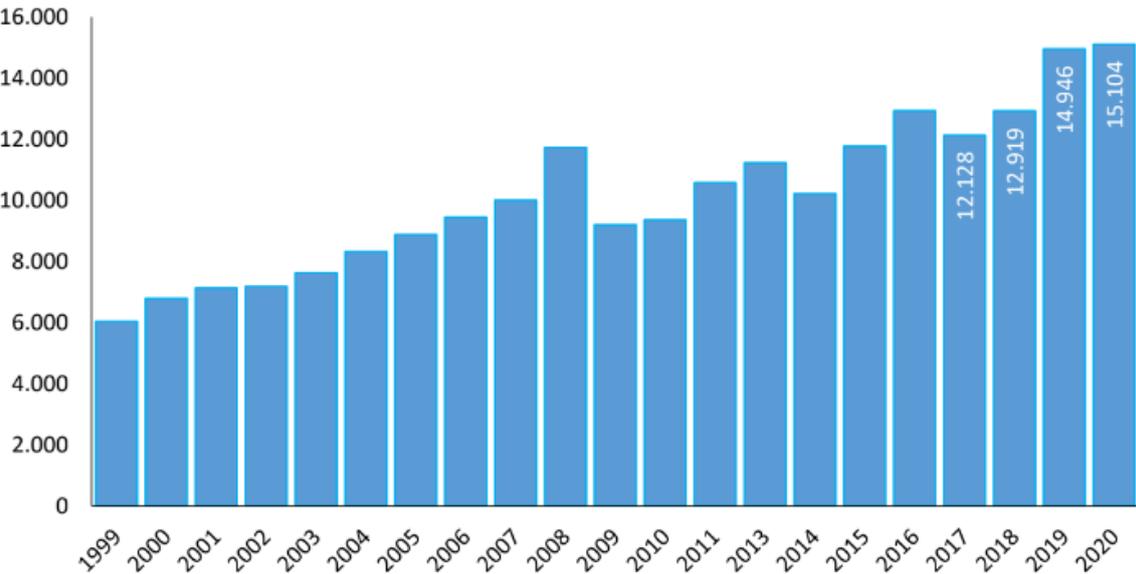
En cambio, para los contribuyentes de IRPF notamos que la cantidad de estos ha permanecido constante a lo largo de los años, esto se explica a que la normativa de IRPF aplicable a los desarrolladores de soportes lógicos y servicios vinculados no ha sufrido modificaciones.



Fuente: Elaboración propia en base a datos recogidos del pedido de información a la DGI.

Con respecto a la generación de empleo, se puede observar del gráfico a lo largo del período estudiado, que la cantidad de puestos de trabajo ha presentado fluctuaciones en el período, sin embargo, siempre con tendencia creciente. Es así que los valores más elevados se encuentran al final del período donde las empresas TI socias de la CUTI emplearon a 15.100 personas al cierre del 2020. A su vez, de dicho Informe se señala que según el Banco de Previsión Social (BPS) el empleo generado por las actividades relacionadas a las tecnologías de la información en 2020 alcanzó a 17.573 puestos de trabajo.

Si analizamos la generación de empleo a partir de los cambios introducidos en la normativa aplicados a partir del año 2018, se aprecia un incremento del 6,52% de empleo con relación al año anterior, pero indudablemente el mayor incremento se da en el 2019 aumentando la cantidad de puestos de trabajo en un 15,69% con respecto al 2018.



Fuente: CUTI - Informe anual del sector TI 2020.

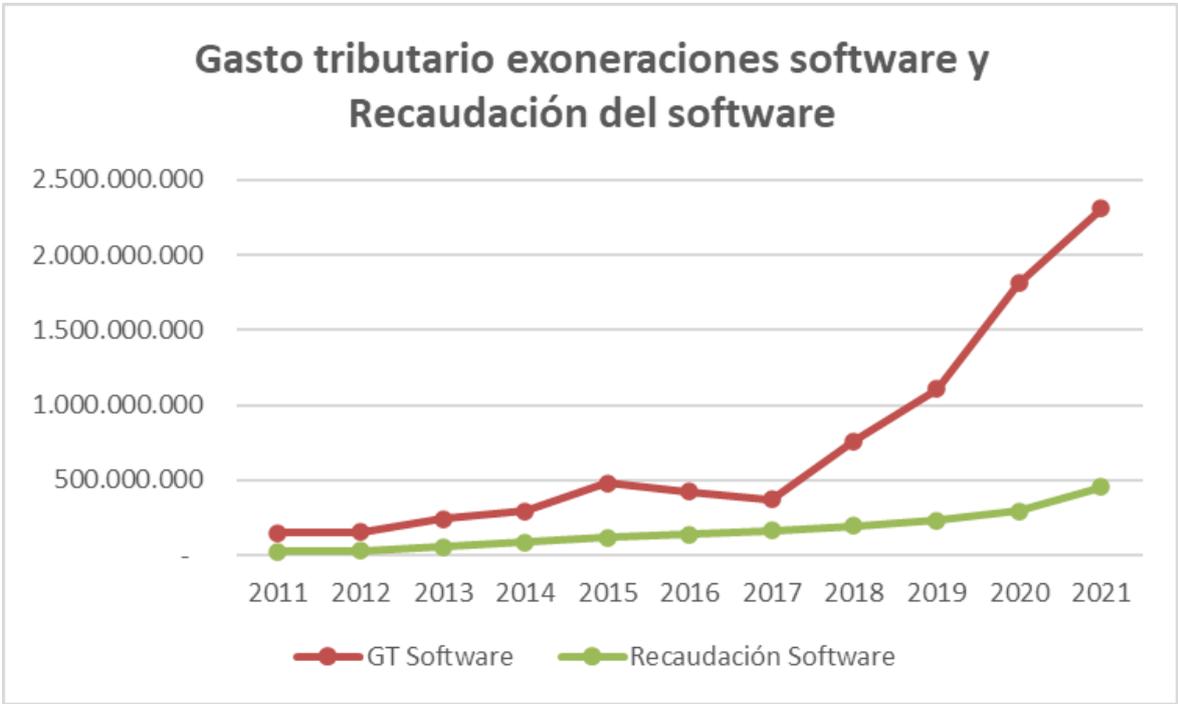
Otros datos recopilados fueron la recaudación de IRAE e IRPF de los contribuyentes con actividades vinculadas al software y el gasto tributario⁴ ocasionado por las exoneraciones impositivas otorgadas a dicho sector.

Al examinar la relación entre ambas variables, se expone que el gasto tributario siempre se encuentra por encima de la recaudación, esto se debe a que se trata de una exoneración casi totalitaria de ambos impuestos. Decimos que la exoneración no es absoluta dado que para el caso de la producción de soportes lógicos registrados la misma está determinada por un

⁴ Los importes de los gastos tributarios del 2018 al 2021 fueron proporcionados por la DGI de acuerdo a la solicitud de datos realizada, mientras que de los años 2011 a 2017 fueron obtenidos de las “Estimaciones de los Gastos Tributarios del Uruguay” publicados en la página de la DGI: https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal_estudios-economicos-doc-trabajo-gasto-tributario,O,es,0

cociente. A su vez, dicha relación aumenta a partir del año 2018 cuando la exoneración de IRAE empieza a aplicar también a la comercialización local del software. Si consideramos el último año, en el 2021 la recaudación ascendió a \$ 454 millones de pesos mientras que el Estado perdió de recaudar casi \$ 2.307 millones de pesos por otorgar dichas exoneraciones.

Estos datos reflejan que en el período 2018 - 2021 el Estado tuvo un costo fiscal elevado por la pérdida de recaudación, sin embargo, no debemos centrarnos sólo en este costo para analizar la efectividad de los incentivos, sino que debemos realizar una evaluación integral de los costos y beneficios que estos mismos producen.

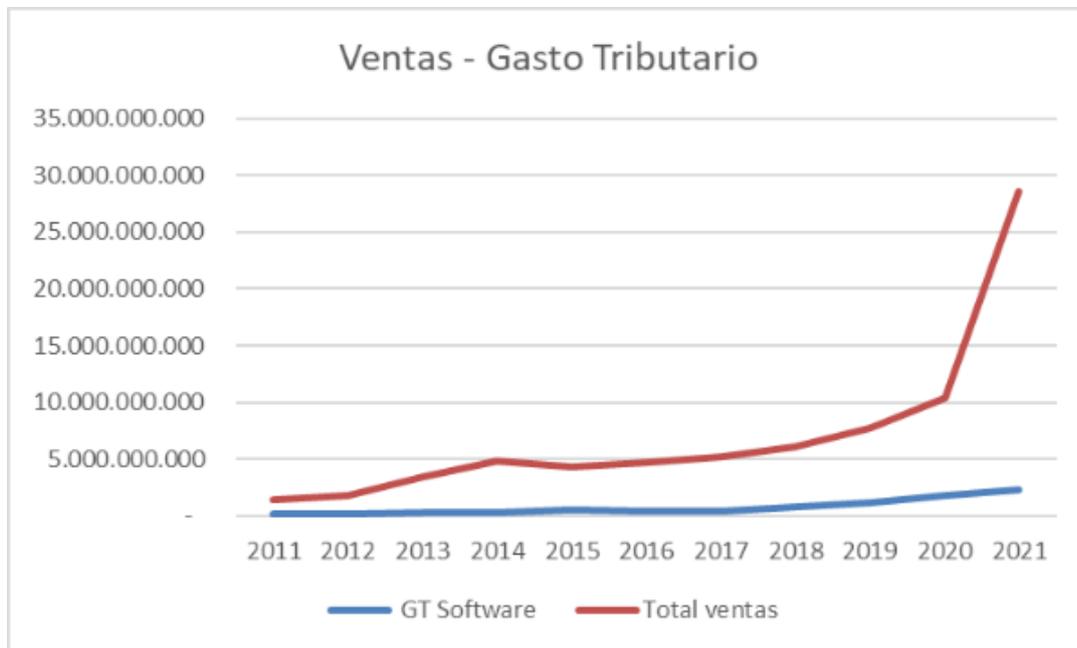


Fuente: Elaboración propia en base a datos recogidos del pedido de información a la DGI y a los informes de “Estimaciones de los Gastos Tributarios del Uruguay” publicados en la página de la DGI.

Nos parece interesante analizar también la evolución del gasto tributario respecto a la exoneración del software y la evolución de la facturación efectiva de dicha industria.

De acuerdo a los datos informados por DGI, podemos observar que hay un aumento exponencial en las ventas brutas de la industria del software a partir del 2020 y un aumento

sostenido desde 2011. En otras palabras, el PBI de la industria del software ha aumentado sostenidamente, mientras que en los últimos años aumentó exponencialmente.



Fuente: Elaboración propia en base a datos recogidos del pedido de información a la DGI y a los informes de “Estimaciones de los Gastos Tributarios del Uruguay” publicados en la página de la DGI.

No obstante, si observamos el gasto tributario, notamos que los mismos no aumentan en la misma proporción que las ventas del software.

Lo primero que podemos concluir al respecto es que el hecho de que las ventas aumenten no significa que aumente en la misma proporción la renuncia fiscal del Estado en este rubro.

Para analizar esta correlación, debemos estudiar cómo fue obtenido el dato del gasto tributario, para el cual el informe de DGI nos dice que se obtiene a raíz del universo de empresas que presentan la declaración jurada 3011. De esas empresas, se obtiene de sus declaraciones juradas anuales de renta el resultado fiscal obtenido y luego a ese resultado fiscal se le aplica el IRAE como si no estuviese exonerado. La diferencia entre el IRAE abonado y el IRAE calculado anteriormente es el dato del gasto tributario.

Por ende, entendemos que el hecho de que el gasto tributario no aumente en la misma proporción que las ventas en la industria del software se debe a que el gasto tributario es calculado teniendo en cuenta los costos y gastos fiscalmente admitidos por las empresas exoneradas.

Como conclusión final de esta gráfica, notamos que los márgenes de utilidad de las empresas de software no parecerían ser tan amplios como el aumento de sus ventas, ya que de lo contrario hubiese aumentado el gasto tributario. Podemos decir también que en la medida que los márgenes de utilidad de las empresas del software aumenten, el gasto tributario aumentará en el mismo sentido.

5.4. COMPARACIÓN DE LAS VARIABLES ENTRE LA INDUSTRIA DEL SOFTWARE Y EL SECTOR AGROPECUARIO

Vale la pena comparar a la industria del software con otra industria que tenga importantes erogaciones en materia de gasto tributario, para analizar su eficiencia en términos comparativos y sobre cuánto aportan cada una al crecimiento del país en relación al gasto que le significan al estado. En tal sentido, elegimos el sector agropecuario ya que es un sector muy importante en la economía uruguaya y porque considerábamos que es un sector con una importante carga de beneficios tributarios, ya sea vía exoneraciones, tasas reducidas o deducciones incrementadas.

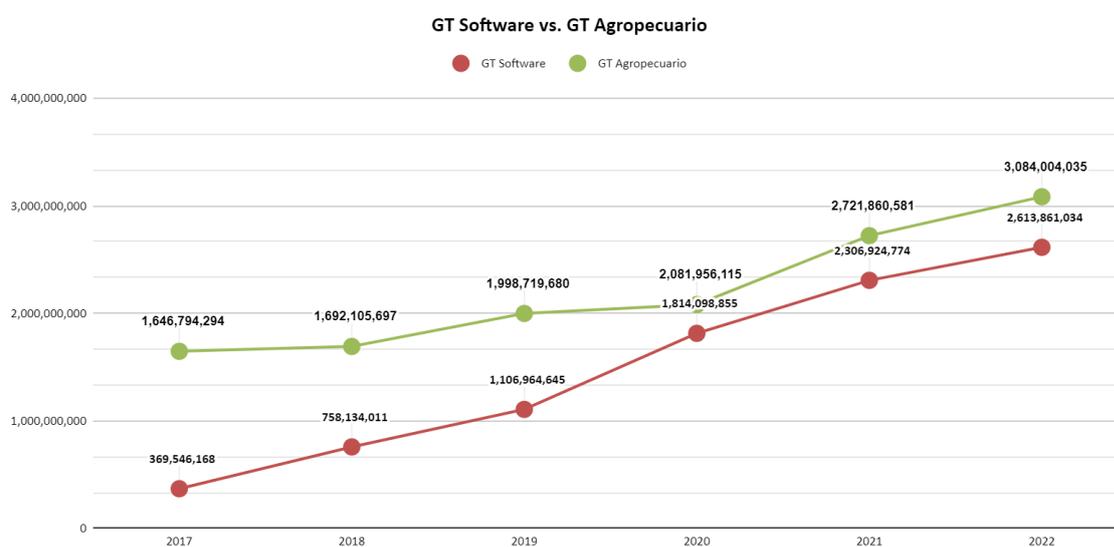
De tal modo, recabamos los datos del gasto tributario en el agro tomando en cuenta los siguientes ítems:

- La exoneración a contribuyentes del sector forestal (no incluidas el sector agroindustrial en las zonas francas).
- La opción de tributar IMEBA para determinados contribuyentes que no superen ingresos por 2.000.000 UI en el ejercicio, exploten menos de 1.250 hectáreas coneat 100 o que la

actividad agropecuaria constituya un insumo de la actividad industrial, siempre que los ingresos de la actividad industrial superen el 75% del total de los ingresos.

- La deducción de los arrendamientos agropecuarios por encima de la regla candado.

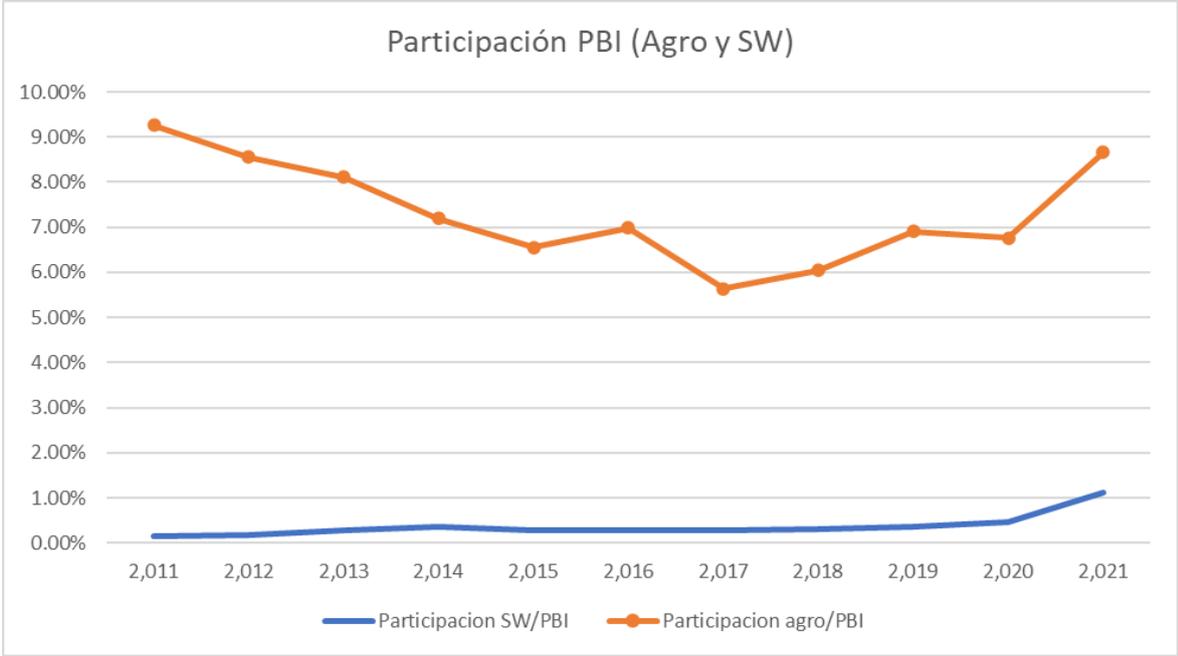
La siguiente gráfica muestra la evolución en el tiempo, correspondiente a los años 2017 a 2022 del gasto tributario en el IRAE de la industria del software en comparación con la descrita anteriormente:



Fuente: Elaboración propia a través de los informes del Gasto Tributario de la DGI correspondientes a los años 2020 y 2022; y a información proporcionada por DGI.

Como podemos observar, hay un incremento de ambos gastos tributarios. No obstante, en 2017 el gasto tributario en el sector software representaba el 22% del gasto tributario del sector agropecuario. Para el 2022, notamos que la distancia disminuye, el gasto tributario del software en el IRAE pasó a representar el 84% del gasto tributario en el agro. Esto marca una clara tendencia en materia de política tributaria hacia el sector del software, siendo un sector con similares beneficios tributarios (en términos de volumen) que el sector agropecuario, que como ya mencionamos anteriormente, es uno de los sectores principales del país.

Una vez obtenidos los datos del gasto tributario de cada industria, nos parece importante observar el aporte de cada sector al PBI nacional. De este modo, en el siguiente gráfico podemos visualizar la evolución en el tiempo del aporte de cada industria:



Fuente: Elaboración propia. El PBI del sector Agro se obtuvo de la página del BCU y el PBI de la industria del software fue calculado con las ventas proporcionadas por la DGI.

De este modo, conectando ambas gráficas, podemos decir que el gasto tributario en la industria del software se ha emparejado con el gasto tributario en la industria agropecuaria, pero que ello no significó que las industrias se emparejen en su contribución al PBI uruguayo. No obstante, podemos observar cómo a partir del 2020, las ventas en el software comienzan una tendencia creciente. Sería interesante poder medir estos datos luego de transcurrido varios años de la exoneración vigente.

Por otro lado, considerando la variable generación de empleo por ambas industrias, en lo que respecta a los datos de la encuesta realizada por CUTI muestran que las empresas socias de la cámara empleaban aproximadamente 17.000 personas en 2021⁵. El sector agropecuario para

⁵ El universo de la encuesta se compone de empresas socias de la cámara y por eso difiere de los registros del MTSS, pero igualmente brinda una muy buena aproximación a lo que sucede en el sector.

ese mismo año empleó 127.000 personas, lo que representa el 8% de la población ocupada del país. A la luz de los datos, podemos concluir que el sector agropecuario genera casi 7,5 veces más de puestos de trabajos que la industria del software.

2021	Software	Agropecuario
Empleos generados	17.000	127.000
Personas ocupadas	1.614.000	1.614.000
% empleos/ocupados	1%	8%

Fuente: Elaboración propia. Los datos de personas ocupadas y empleos generados en el sector agropecuario se obtuvieron del informe del Sector Agrícola en Uruguay y los empleos generados en la industria TIC se obtuvieron del informe Sector TIC en Uruguay, ambos informes publicados por Uruguay XXI.

Si bien el sector agropecuario genera mayor proporción de empleo, nos parece importante destacar que en el sector software, el capital humano tiene un alto nivel de calificación, lo que contribuye a considerar a las TIC como motor de desarrollo. Según el informe Sector TIC en el Uruguay publicado en mayo 2023 por Uruguay XXI, en el 2022, la participación de personas que finalizaron formación universitaria en el sector TIC fue de 37%, cuando en el total de la población ocupada esta cifra se ubica en 11%.

Finalmente, podemos decir que claramente el aporte del sector agropecuario se encuentra bastante por encima del aporte al PBI del software, por lo que a priori (sin tener en consideración otras variables como incremento de las exportaciones) y considerando únicamente el aporte al PBI y la generación de puestos de trabajo (no así la calidad del mismo), parecería justificarse en mayor medida el gasto tributario agropecuario que el gasto tributario en el software.

6. ANÁLISIS DE LOS DATOS Y SUGERENCIAS DE ALTERNATIVAS

Luego de haber analizado los objetivos por los cuales se creó el régimen exoneratorio en la industria del software y compararlos con la industria agropecuaria, nos parece relevante realizar algunas consideraciones, en base a algunas interrogantes que nos surgieron luego de extraer los datos.

En primer lugar, podemos decir con certeza que se cumplió con el objetivo principal por el cual fue creado, es decir adaptarse al plan BEPS de la OCDE. No obstante, también creemos importante interpretar que no era la única finalidad, sino también promover una industria que diversificaría la matriz productiva del país, generando también un impacto tecnológico en el resto de los sectores económicos, por ende, generaría un impacto global en el país extremadamente positivo. Sin embargo, hoy en día podríamos considerar que ya no es necesaria su exoneración, debido a que es una industria consolidada y que tiene buenos índices de empleo.

En tal sentido, (Barreix & Roca, 2005) consideran que sí resulta indispensable otorgar beneficios fiscales, se recomienda que sean transitorios, por un plazo determinado y que se diseñen con precisión, evitando que se vuelen beneficiarios no deseados, entre otras recomendaciones. En este último sentido, creemos que al ser una exoneración tan genérica y sin muchos requisitos carece de tal precisión. Logrando así el efecto indeseado de que se acojan a la misma beneficiarios que no eran el objetivo, por ende, dotando a este gasto tributario de una gran ineficiencia. En tal sentido, decimos que la exoneración es ineficiente debido a que aumenta a niveles comparables con una de las principales industrias del país, como es la industria agropecuaria.

Asimismo, entendemos que Uruguay cuenta con una serie de mecanismos que permitirían seguir incentivando al sector tecnológico, sin caer en la exoneración total, haciendo al sistema tributario más equitativo y eficiente en el gasto de los recursos. Repasamos algunas alternativas que se podrían aplicar:

- 1) Ley de Inversiones N° 16.906 - COMAP
- 2) Exoneraciones por zona franca tecnológica
- 3) Alternativas dentro del IRAE: régimen progresivo del IRAE ficto, exoneración temporal, deducciones incrementadas o créditos.

1) Ley de Inversiones N° 16.906 - COMAP

Desde 1998 la Ley de Inversiones N° 16.906 declara de interés nacional la promoción y protección de inversiones realizadas en territorio nacional por inversores nacionales y extranjeros. Desde su vigencia se han emitido diferentes reglamentaciones de modo de adaptarse a la coyuntura económica y social actual. El último decreto reglamentario está dado por el N° 268/020 y abordaremos el tema en base a este.

La ley comprende estímulos de carácter general para todas las inversiones que cumplan con determinadas condiciones y estímulos específicos a ciertos tipos de actividades o proyectos individuales. Es en este último que nos enfocaremos como otra alternativa de exoneración para la industria del software.

De acuerdo con los estímulos de inversiones específicas, las empresas podrán obtener beneficios fiscales cuyos proyectos de inversión (PI) sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo (PE). Para acceder a los mismos deberán presentar un proyecto de inversión ante la Comisión de Aplicación (COMAP).

Podrán acceder a los beneficios los contribuyentes de IRAE que posean ingresos gravados por dicho impuesto y las cooperativas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el PE. No son beneficiarios los entes autónomos y servicios descentralizados del dominio industrial y comercial del Estado.

Las inversiones comprendidas serán todas aquellas destinadas a integrar el activo fijo o intangible como la adquisición de bienes muebles corporales destinados a la actividad de la empresa (valor individual mayor a 500 UI) y la construcción de bienes inmuebles y mejoras fijas de inmuebles.

Los beneficios a otorgar dependerán del cumplimiento de un conjunto de indicadores que contribuyan con objetivos macroeconómicos como el incremento de empleo, exportaciones, descentralización geográfica, tecnologías limpias, investigación, desarrollo e innovación e indicadores sectoriales.

A cada proyecto de inversión se le asignará un puntaje global que surgirá de la suma ponderada de los puntajes obtenidos en cada uno de los indicadores (matriz general de indicadores). A efectos de acceder al régimen, las empresas deben alcanzar como mínimo 1 punto entre cualquiera de los indicadores mencionados anteriormente, excepto descentralización, en dicho caso, se debe incluir un indicador adicional.

Se prevé un régimen simplificado, por el cual las empresas pueden utilizar un solo indicador a efectos del cómputo del puntaje (matriz simplificada). El indicador es el de "generación de empleo" el cual se medirá en función de los puestos de trabajo creados.

Las empresas con proyectos declarados promovidos gozarán de los siguientes beneficios en el IRAE:

- Exoneración de un porcentaje de la inversión elegible, que dependerá del puntaje obtenido en la matriz de indicadores. El porcentaje de exoneración otorgado será como mínimo un 30% pudiendo llegar a exonerar el 100% del monto efectivamente invertido teniendo en cuenta que en cada ejercicio se puede exonerar el importe menor que surja de comparar: el monto de exoneración otorgado, el monto efectivamente invertido y el 90% del IRAE a pagar.
- El plazo de exoneración no podrá ser menor a 4 años, siendo el máximo 25 años dependiendo del monto de la inversión elegible y puntaje obtenido.
- La exoneración se empieza a utilizar a partir del primer ejercicio en el que se presentó el proyecto. En caso de que la empresa no tenga renta neta fiscal positiva, ese año no se computará y el ejercicio 1 a efectos de la utilización del beneficio será el siguiente. Si transcurridos 4 ejercicios desde la declaratoria promocional no se hubiera obtenido renta neta fiscal positiva, el plazo comenzará igualmente a computarse.
- El plazo de exoneración se puede suspender por hasta dos ejercicios consecutivos o no.

Cabe mencionar que adicionalmente a la exoneración de IRAE, las inversiones incluidas en el proyecto están exoneradas de IP. A su vez, se encuentran exoneradas todas las tasas y tributos que graven la importación de los bienes muebles y los materiales para la obra civil y para el caso de compras en plaza gozarán de una devolución de IVA mediante certificados de crédito.

Desde el ejercicio en que se presente la solicitud de beneficios fiscales por proyectos de inversión, los beneficiarios deben presentar cada año información de control y seguimiento dentro de los 4 meses siguientes al cierre del ejercicio.

Aplicar la Ley de Inversiones como otra forma de exoneración para la industria del software tendría las siguientes ventajas:

- No es una exoneración totalitaria del IRAE ni permanente en el tiempo.
- A través de los PI, también se generaría empleo ya que es uno de los indicadores a comprometerse, así como también podría incentivar la descentralización al interior del país. Incluso el decreto 268/020 prevé incentivos para usuarios de parques científico-tecnológicos incrementando el beneficio de IRAE y el plazo para usufructuar la exoneración siempre que se realicen actividades de servicios en las áreas de tecnologías de información y comunicación, biotecnología e industrias creativas.
- Las empresas deberán incurrir en ciertos costos y tiempos para presentar el PI ante la COMAP y en el seguimiento del cumplimiento del mismo. Esto podría traer aparejado una reducción de la cantidad de empresas que opten por este tipo de exoneración. En contrapartida, el decreto también brinda beneficios especiales para las micros y pequeñas empresas que presenten PI por hasta un por un monto de UI 3.500.000 recibiendo un 10% adicional de beneficio de IRAE y un año más de plazo de exoneración.

De esta forma, entendemos que no se accedería tan fácilmente a las exoneraciones como el régimen actual, aumentaría la recaudación del IRAE disminuyendo así el gasto tributario, al mismo tiempo que se cumplirían con objetivos macroeconómicos y generando equidad con otros sectores de la economía.

2) Zona Franca - Software

Una alternativa viable a los efectos de cumplir con las acciones BEPS y promover la industria de software evitando caer en una exoneración tan amplia para el sector podría haber sido crear una zona franca destinada a la industria y servicio del software.

Esto permitiría no solo promover la industria del software, sino que además tener un mayor control sobre las operaciones y actividades exoneradas que se registran dentro de la zona franca.

Además, detectamos una serie de ventajas que nos parece importante destacar:

- Buscar que esta zona franca se desarrolle en áreas geográficas que se entiendan de interés para promover.
- Poder concentrar y destinar avances tecnológicos en telecomunicaciones (TICS) en las zonas francas para sacarle un mayor provecho a las mismas.
- Se minimiza la creación de empresas “fantasmas” de software que no operan en el país, además de disminuir los costos de controles fiscales sobre las mismas.
- Permite aplicar un mayor abanico de posibilidades de exoneraciones tributarias sobre las empresas que se desarrollan dentro de la zona franca, como podrían ser la exoneración de aportes a las contribuciones sociales para extranjeros.

Además de las ventajas antes mencionadas Uruguay cuenta con vasta experiencia en la creación de zonas francas, actualmente cuenta con 11 zonas francas en particular podemos mencionar Parque de la Ciencia o Zonamérica. Es importante además destacar que es un régimen que ha sido evaluado con éxito por la OCDE.

Funcionamiento de la ley de Zonas Francas aplicada a la industria del Software

Dentro de la zona franca se pueden desarrollar cualquier tipo de actividad: comercial, industrial o de servicios con destino el exterior u otras zonas francas. En lo que refiere a la actividad de servicios la Ley 15.921 habilita a desarrollar servicios desde zona franca a territorio nacional la producción de soporte logístico, asesoramiento y capacitación informática. Este punto está fuertemente emparentado con la actividad de servicio asociada a la industria del software por lo cual estaría considerado dentro de la exoneración.

Otra ventaja que observamos de aplicar este régimen a la industria del software es que se exige la presentación de información sobre la empresa y el proyecto de inversión, buscando medir la contribución real de la empresa. Además, en este punto se pueden incluir requerimientos mínimos como personal ocupado, inversiones mínimas, u otros elementos que se consideren sustanciales. Asimismo, la ley exige una relación coherente con la actividad que desarrolla la empresa y su capacidad cualitativa. Esta información se debe presentar de manera anual según lo establezca el Poder Ejecutivo.

Por lo antes expuesto entendemos que con la experiencia histórica que tiene Uruguay en el régimen de Zona Francas, haber estudiado como una alternativa para promover la industria del software, la implementación de una zona franca destinada a esta rama podría ser una ventaja competitiva regional para el país. Además de evitar una exoneración tan amplia que acarrear con un gasto tributario para el sector que a la postre le puede significar una desventaja para mantener el beneficio.

3) Alternativas dentro del IRAE:

- Régimen simplificado por cumplir con determinados objetivos:

En el pasado mes de marzo de 2023, se publicó el Decreto 71/023 que modificó el inciso tercero del artículo 64° del Decreto 150/007 (estimación ficta del IRAE).

En el reciente decreto, se modifican las tasas de IRAE a aplicar para los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad suficiente y que cumplan con determinados umbrales de facturación anual. Sin embargo, la modificación más importante, entendemos viene dada por el hecho de que las tasas se aplican por escalas de ingresos de manera progresiva. Antes de la modificación, un contribuyente que supere por un peso uno de los umbrales, debería tributar todos sus ingresos a la siguiente escala, haciendo que el tributo se vuelva altamente injusto y opaco, ya que habría incentivos muy altos a subfacturar o subdeclarar las ventas. Bajo el nuevo

régimen, se crea un sistema progresivo, similar al existente en el IRPF, donde los ingresos de un contribuyente quedan gravados cada uno a la escala en la que se encuentran.

Sin querer adentrarnos demasiado en el régimen simplificado, procederemos a explicar de qué manera el nuevo régimen reglamentado por el Decreto 71/023 podría llegar a ser una alternativa viable para aplicar a la industria del software, en lugar del régimen exoneratorio actual.

Esta solución, que podría ser similar a los de proyectos de inversión en COMAP, se diferencia de la misma ya que la reducción de la alícuota se daría directamente en la liquidación del impuesto tras verificarse que se cumpla con los objetivos específicos dictaminados por la norma.

La industria del software es una industria que genera empleo de calidad y que tiene índices muy bajos de desempleo, por lo que una alternativa para beneficiar al sector del software podría ser que las empresas que generen cierta cantidad de puestos de trabajo y aun superando el umbral de ingresos de 4.000.000 UI, podrán aplicar las alícuotas progresivas del régimen simplificado correspondiente al artículo 64° del Decreto 150/007. Incluso el artículo 47° del Título 4° así lo permite: “A tales efectos la reglamentación podrá aplicar los porcentajes de utilidad ficta que establezca según las modalidades del giro o explotación. Asimismo, el Poder Ejecutivo podrá establecer regímenes de estimación objetiva de renta en función de índices tales como el personal ocupado, la superficie explotada, la potencia eléctrica contratada u otros similares.”

Así como la calidad del empleo o el destino de las ventas, podemos encontrar una infinidad de objetivos para los cuales la norma desee incentivar y beneficiar permitiéndoles aplicar el régimen simplificado, a diferencia del régimen general.

Una externalidad positiva que vemos de aplicar estos incentivos es el hecho de que un régimen simplificado de liquidación del impuesto aumentaría el grado de cumplimiento del mismo, ya que el sistema se hace más sencillo de aplicar y reduce también los costos de cumplimiento.

No obstante, nos parece importante señalar que para que los contribuyentes de la industria del software vean en el régimen simplificado un incentivo, deben contar con ratios de utilidad elevados, debido a que el régimen general grava renta neta, mientras que el régimen simplificado grava la renta mediante porcentajes fictos de utilidad. Aplicar al régimen simplificado no significa necesariamente que se reduzcan las tasas efectivas de impuesto a la renta, por lo que con este incentivo se podría buscar reducir los costos de cumplimiento, más que reducir el aporte tributario del sector.

- **Créditos fiscales o deducciones incrementadas:**

Una serie de alternativas podrían plantearse dentro del régimen general, que permitirían a los contribuyentes de la industria reducir la tasa efectiva que pagan.

Un ejemplo podría ser aplicar un crédito fiscal, es decir una devolución del impuesto vía certificados de crédito, a aquellas empresas que cumplan con los objetivos que fije el poder ejecutivo, que podría verse topeado anualmente. Un caso similar, podría ser el de las donaciones especiales reglamentadas en el artículo 67° del Decreto 150/007, dado que las empresas que realizan donaciones en efectivo luego tienen derecho a solicitar el certificado de crédito correspondiente. En este caso, las empresas que cumplan con determinados objetivos y requisitos demandados por el gobierno podrían solicitar el certificado de crédito a utilizar en sus liquidaciones de impuestos posteriores.

Por último, consideramos que las deducciones incrementadas a determinados gastos considerados de interés podría ser una alternativa viable, aunque de menor porte, a aplicar para incentivar este sector de la economía.

- **Exoneración temporal**

Cabe agregar como una alternativa válida la exoneración temporal de la renta sujeta a revisión. Esto significa concretamente establecer un periodo de tiempo donde la exoneración permanezca vigente pero que al finalizar el período esta se dé por finalizada o se renueve contemplando nuevos términos. Esto permitiría establecer un horizonte temporal claro para todos los actores y además sería una herramienta que impulse al sector por el tiempo que el Estado considere necesario para su crecimiento y expansión.

7. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo cuestionamos la eficiencia de la exoneración al impuesto a la renta en la industria del software y su impacto en lo que respecta al principio de equidad. A su vez, medimos la contribución de esta exoneración al crecimiento de la industria y el costo de la misma, comparándola con la industria agropecuaria. Por último, nos proponemos a indicar las conclusiones que nos ha dejado el análisis crítico de las exoneraciones tributarias al software.

Las modificaciones en el impuesto a la renta en la industria del software aplicadas a partir del 2018 respondieron principalmente a la intención de continuar estimulando al sector y al mismo tiempo adaptándose a los estándares internacionales.

Del análisis de las variables económicas notamos un crecimiento sostenido de la facturación del software y el aporte que este genera al PBI, destacando un crecimiento exponencial para el año 2021. También se incrementaron la cantidad de contribuyentes de IRAE con giro software, así como se verificó un aumento del empleo calificado del sector. Por lo tanto, podemos concluir que la exoneración contribuyó al crecimiento económico de la industria, quedando validada la hipótesis de investigación planteada en el punto 4.3.

No obstante, los incentivos tributarios generan externalidades negativas. El gasto tributario correspondiente a las exoneraciones ha aumentado excesivamente, pasando en 5 años a incrementarse por 7 veces su valor, alcanzando importes similares a los de la industria agropecuaria. No parece justificarse un gasto tributario similar cuando la relación de aporte a la economía (en cuanto al PBI y generación de empleo) es significativamente mayor en el sector agropecuario.

En lo que refiere a los casos prácticos que se plantearon en el apartado 5.1, con respecto al requisito subjetivo de la exoneración observamos que se genera una inequidad horizontal ya que ante igualdad de ingresos y estructura de costos, la tasa efectiva de IRAE se ve distorsionada. Esto además puede significar un incentivo para que las empresas que desarrollen software busquen estructuras jurídicas solo para quedar amparados en la exoneración.

Por otro lado, frente a la situación del IRPF observamos que también existe una inequidad dependiendo de dónde se aproveche el servicio de software prestado, ya que si el mismo es aprovechado 100% en el exterior queda exonerado y en caso contrario queda gravado. De esto se desprende que para el IRPF se continúa verificando el ring fencing a diferencia del IRAE donde fue corregido.

En definitiva, podemos concluir que la exoneración vigente distorsiona el principio de equidad tributario, que se explica por la carga diferencial impositiva en cabeza de contribuyentes con una misma capacidad contributiva, ocasionando una desigualdad horizontal.

Por los motivos comentados anteriormente podemos concluir que la exoneración a la renta del software es un incentivo tributario ineficiente. La utilización del mismo podría justificarse como un apoyo al inicio para promover una industria “infantil”, pero una vez consolidada la industria del software en el país y demostrado una relación de mayores costos que de beneficios sería conveniente buscar alternativas que no generen gastos tributarios tan elevados, de manera que se pueda continuar incentivando al sector y cumpliendo con los estándares internacionales.

Entendemos que los incentivos tributarios vía exoneración deberían establecerse por un plazo determinado, como lo planteaba el Decreto 387/000; y no por un tiempo indefinido.

Entre las distintas alternativas planteadas, nuestra recomendación es eliminar la exoneración total gradualmente y aplicar el régimen de incentivos de los proyectos de inversión de la Ley

N° 16.906. Esto permitiría alcanzar también una exoneración bajo ciertos requisitos con controles específicos y periódicos, fomentando aquellos beneficios fiscales que sean temporales, que estén vinculados a la inversión realizada y que generen externalidades positivas. De esta manera, el gasto tributario se reduciría, el incentivo tributario a la industria sería más eficiente y el impuesto más equitativo. Entendemos que de esta forma se continúa incentivando una industria de demostrado gran potencial y con un impacto significativo en otras áreas de la economía y la sociedad.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Barreix, A., & Roca, J. (2005). Propuestas para la reforma tributaria de Uruguay 2005. Universidad Católica del Uruguay. https://www.researchgate.net/profile/Alberto-Barreix-2/publication/265280624_PROPUESTAS_PARA_LA_REFORMA_TRIBUTARIA_DE_URUGUAY_2005/links/5499bf080cf21eb3df60dd19/PROPUESTAS-PARA-LA-REFORMA-TRIBUTARIA-DE-URUGUAY-2005.pdf
- Bellesi, J. P., & González, J. (2020). Software: Beneficios tributarios en sede de IRAE. Revista CADE: Impuestos & Fiscalidad, Tomo XVII (Año 9).
- CEPAL. (2019). Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe. <https://www.cepal.org/es/publicaciones/44787-incentivos-fiscales-empresas-america-latina-caribe>
- CIAT. (2011). Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios: Una Experiencia Iberoamericana. https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4856?_gl=1*1og9euy*_ga*MTkxNDY3MTI5My4xNjc1MTM0Mjg2*_ga_MHWYD6C0X9*MTY4OTY0NjY1My4xMC4xLjE2ODk2NDY2NjkuNDQuMC4w
- Código Tributario
- Consultas tributarias N° 4.606, 5.000, 5.592, 5.828, 6.082, 6.181, 6.217.
- Costa, C. A. (2017). Los Principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad – Breve Síntesis Conceptual. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

- CUTI. (Diciembre de 2021). *Informe Anual del Sector TI 2020*. Obtenido de <https://observatorioti.cuti.org.uy/mirador/informe-anual-del-sector-ti-2020/>
- CUTI. (2022, Diciembre). *Encuesta anual del sector TI 2021: Principales resultados*. <https://observatorioti.cuti.org.uy/mirador/informes-sectoriales/informe-anual-del-sector-ti-2021-principales-resultados/>
- Decreto 71/023
- Decreto 84/999
- Decreto 148/007
- Decreto 150/007
- Decreto 244/018
- Decreto 268/020
- Decreto 387/000
- Decreto 395/022
- Decreto 399/019
- DGI. (2021). *Estimación del Gasto Tributario en Uruguay 2017 – 2020*. DGI. <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,estudios-economicos-doc-trabajo-gasto-tributario,O,es,0,>
- Jakob, J. (2019). Nuevo régimen de exoneración del software. *Revista CADE: Impuestos & Fiscalidad*, Tomo XV (Año 8).
- Lavin, D. (2018). Beneficios tributarios a la industria del software en Uruguay. *Revista CADE: Impuestos & Fiscalidad*, Tomo XIV (Año 7).
- Ley N° 9.739
- Ley N° 15.921
- Ley N° 16.906
- Ley N° 18.083

- Ley N° 19.535
- Ley N° 19.637
- Ley N° 20.095
- Neumark, F. (2001). Una nota sobre los principios impositivos en perspectiva histórica. *Papeles de Economía Española*, 87, 44
- OCDE. (1985). *Software: an emerging industry*. Committee for Information, Computer and Communications Policy.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/36857/1/S1420253_es.pdf
- OCDE. (2004). BEST PRACTICE GUIDELINES -- OFF BUDGET AND TAX EXPENDITURES. 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials.
<https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf>
- PARLAMENTO DEL URUGUAY. (2018, Mayo). *VERSIÓN TAQUIGRÁFICA*.
<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/versiones-taquigraficas/senadores/48/1897/0/HTM>
- Pereira, D. (2018). Exoneraciones al software: recientes modificaciones en materia de imposición a la renta a fin de alinear la normativa con el Plan BEPS. *Revista CADE: Doctrina*, Tomo XLVII (Año 10).
- Resolución DGI N° 488/023
- Resolución DGI N° 10.403/018
- Rossetto, J. (2014). Algunas reflexiones sobre el principio de "capacidad contributiva". *Revista Tributaria* N°241, Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 655.
- Título 4 Texto Ordenado 1996
- Título 7 Texto Ordenado 1996

- Uruguay XXI. (2022, Julio). *Sector Agrícola en Uruguay*.
<https://www.uruguayxxi.gub.uy/es/centro-informacion/articulo/informe-agricola/>
- Uruguay XXI. (2023, Mayo). *Sector TIC en Uruguay*.
<https://www.uruguayxxi.gub.uy/es/centro-informacion/articulo/sector-tic-en-uruguay/>
- Uruguay XXI. (2023, Junio). *Servicios Globales de Exportación 2023*.
<https://www.uruguayxxi.gub.uy/es/centro-informacion/articulo/servicios-globales-de-exportacion-2023/>
- Valdés Costa, R. (1992). *"Instituciones de Derecho Tributario"*. Buenos Aires: Depalma.

ANEXO A

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Ingresos	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Gastos	(\$ 500.000)	(\$ 500.000)	(\$ 500.000)
Resultado Contable	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000
Renta no gravada	(\$ 1.000.000)	—	—
Gastos asoc. a RNG	\$ 500.000	—	—
Resultado Fiscal	—	\$ 500.000	\$ 500.000
IRAE (25%)	—	\$ 125.000	\$ 125.000

Cuadro de Casos Prácticos 1,2 y 3:

Cuadro de Casos Prácticos 4A y 4B:

	Caso 4A	Caso 4B
Ingresos	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Gastos deducibles legalmente (30%)	(\$ 300.000)	(\$ 300.000)
Monto imponible primario IRPF	\$ 700.000	\$ 700.000
Renta exonerada	(\$ 700.000)	—
Monto imponible final IRPF	—	\$ 700.000
IRPF	—	\$ 30.638

A modo de simplificar los casos de estudio, no se contempló ninguna deducción adicional.

ANEXO B



IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS Categoría II: Rentas del Trabajo Estimación del IRPF individual - Período liquidación 2022

= Campos habilitados para ingreso de datos
 = Campos calculados
 = Campos NO habilitados para opción elegida

Fin de la liquidación 31/12/2022

1 - Ingresos:

Ingresos en relación de dependencia (excluido el Aguinaldo y Salario Vacacional obligatorios por ley)	\$ 0
Ingresos fuera de la relación de dependencia (IVA excluido)	\$ 1.000,000
Deducción legal 30%	\$ -300,000
Importes facturados por los escribanos correspondientes a aportes a la Caja Notarial	\$ 0
Deducción por incobrables (ingresar, si corresponde, valores positivos)	\$ 0
Aguinaldo y Salario vacacional obligatorios por disposiciones legales	\$ 0
Total Ingresos excluido el Aguinaldo y Salario Vacacional:	\$ 700,000
Total Ingresos:	\$ 700,000

2 - Deducciones:

Cantidad de personas a cargo:

Nº de personas a cargo	Discapacidad	% Deducción	Nº Meses deduce
0			
0			
0			
0			
0			

Si es profesional:	Fondo de solidaridad	\$ 0	
	Adicional Fondo de solidaridad	\$ 0	
	Aporte a CJPPU	\$ 0	

Aportes a la Seguridad Social del período:

Aportes Jubilatorios	\$ 0
Aportes FONASA, seguros de salud	\$ 0
Aporte FRL	\$ 0

Otras Deducciones (Ingresar importe del período)	\$ 0
Importes reintegrados AFAP / FONASA (ingresar si corresponde, valores positivos)	\$ 0
Cuotas préstamos hipotecarios (ingresar importe del período)	\$ 0

Total Deducciones: \$ **0**

Monto estimado IRPF PERIODO LIQUIDACIÓN 2022 \$ **30,638**

Total retenciones en relación de dependencia	\$ 0
Total retenciones fuera de la relación de dependencia	\$ 0
Total anticipos rentas de trabajo	\$ 0

Crédito arrendamiento vivienda permanente

Arrendamiento pagado \$ 0	Imputación 6% vivienda permanente	\$ 0
---	-----------------------------------	--

Saldo IRPF a pagar 2022 \$ **30,638**

Desarrollado por D.G.I.

ANEXO C

Montevideo, 15 de setiembre 2022

Dirección General Impositiva
Presente,

Nuestros nombres son Matias Young, Felipe Mateo y Ana Lucía Santana, somos estudiantes de la Maestría en Tributaria de la Udelar y nos encontramos realizando la tesis sobre el tema "Análisis crítico del impuesto a la renta en la industria del software".

Nuestra idea es realizar un análisis sobre el impacto de las exoneraciones al impuesto a la renta en la industria del software, por lo que necesitamos recopilar información sobre dichos contribuyentes en cuanto a sus ingresos y su contribución a los tributos nacionales a lo largo del tiempo, para luego compararlos con el crecimiento del PBI en dicha industria.

Para ello, solicitamos que nos puedan proporcionar la siguiente información para el período comprendido entre **2011 - 2021**:

- Cantidad de contribuyentes con giro "Software" (o el código correspondiente al software).
- Facturación de estos contribuyentes con el desglose entre facturación local y exterior.
- Impuesto a la renta abonado por estos contribuyentes, ya sea IRAE como IRPF.
- Gasto tributario asociado a la actividad de software.

Detallamos a continuación los códigos CIU por los cuales les solicitamos la información anteriormente mencionada, entendemos que quedan comprendidos los siguientes códigos pero en caso de existir otros códigos o contribuyentes que queden comprendidos en el régimen exoneratorio del literal S) del artículo 52 del Título 4 y el literal K) del artículo 27 del Título 7 solicitamos que puedan ser incluidos:

Clase a 5 dígitos	Descripción
62010	Actividades de programación informática
62020	Act. de consultoría informática y de adm. de medios informát
62090	Otras act. de tecnología de información y servicio de compu
63990	Otros servicios de información n.c.p.

Sin otro particular, saludamos atentamente.


Felipe Mateo
CI - 3.064.688 - 6
Mercedes 1877 oficina 701

Contactos:

Matías Young: myoungmendiola@gmail.com - 098 741 404
Felipe Mateo: felipe.mateo.simeone@gmail.com - 099 744 144
Ana Lucía Santana: analucia.santana92@gmail.com - 094 677 132



DGI REC. 16 SEP '22 12:37

ANEXO D



Ministerio
de Economía
y Finanzas

DGI DIRECCIÓN
GENERAL
IMPOSITIVA

2022/05 /005/ 99/11/839

DIVISIÓN PLANIFICACIÓN, ESTUDIOS Y COORDINACIÓN

Montevideo, 24 de noviembre de 2022

En el adjunto se incluye la información solicitada sobre facturación en plaza y facturación de exportación, así como el impuesto declarado por los contribuyentes con giro software. También se presentan la cantidad de contribuyentes por año.

Las fuentes de información para los contribuyentes de IRAE fueron las declaraciones juradas 2148, 2149 y 1050. Para las ventas en plaza se consideraron las líneas 160 y 162 y para las de exportación la línea 161. En lo que respecta al impuesto se consideró la línea 301.

Las fuentes de información de los contribuyentes de IRPF para la facturación fueron las declaraciones de IVA, ya que en las declaraciones de IRPF no se encuentra discriminado el tipo de ingreso. Para las ventas de exportación se consideró la Línea 402 del formulario 1302 y en plaza las restantes ventas. Para el dato correspondiente al impuesto se consideró el importe informado en la línea 299 del formulario 1102 u 1103. Tener presente que el impuesto calculado en la declaración jurada corresponde a todas las rentas del contribuyente (persona física o núcleo familiar) sean estas de dependiente o independiente provengan de software o no. Del mismo modo, las rentas para el IRAE comprende todas las rentas empresariales del contribuyente.

Para los contribuyentes de IRPF, se presenta la información de quienes han presentado tanto el formulario de IRPF como de IVA Servicios Personales.

En lo que respecta a la información sobre gasto tributario, se presenta el importe por año desde el 2018, de la estimación sobre la exoneración comprendida en la Ley N° 19.535 artículos 2 y 247. Para estimar el gasto tributario se selecciona el universo de contribuyentes a partir de la presentación del formulario 3011 y se analizan las declaraciones por las rentas declaradas en las líneas 140, 141, 155 y 156. Se calcula la renta ajustada bajo la hipótesis de esa renta no hubiese estado exenta, para cada ruc y año y el IRAE devengado correspondiente. El gasto tributario es la diferencia entre el IRAE con la renta ajustada y el IRAE declarado en el formulario.

Ana Inés Sabbia
Departamento de Estudios Económico - Tributarios
División Planificación, Estudios y Coordinación
Dirección General Impositiva

ANEXO E

Respuesta DGI: Facturación e impuestos declarados por contribuyentes de IRAE

Contribuyentes con DJ de IRAE	2011			2012		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE
62010	637.998.416	238.082.375	17.213.244	757.582.243	376.553.539	18.069.618
62020	274.071.191	15.725.237	3.310.834	256.595.799	34.028.733	6.070.614
62090	223.550.615	4.919.618	2.680.502	306.719.761	27.496.805	4.091.131
63990	26.309.707	196.816	258.586	15.256.947	272.781	697.434
Total general	1.161.929.929	258.924.046	23.463.166	1.336.154.750	438.351.858	28.928.797

Contribuyentes con DJ de IRAE	2013			2014		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE
62010	658.147.405	592.164.261	16.641.722	951.605.432	771.931.959	27.644.111
62020	345.942.193	1.163.221.846	10.529.791	1.093.533.243	891.129.141	13.470.437
62090	384.767.433	53.278.844	4.242.589	594.047.709	66.025.711	5.931.628
63990	37.094.076	1.205.539	1.119.490	46.147.636	1.757.685	1.023.944
Total general	1.425.951.107	1.809.870.490	32.533.592	2.685.334.020	1.730.844.496	48.070.120

Contribuyentes con DJ de IRAE	2015			2016		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE
62010	1.696.429.488	995.096.775	42.621.574	1.676.618.188	1.087.476.902	44.550.384
62020	634.251.611	86.427.390	17.703.747	626.097.844	184.701.914	18.241.820
62090	245.277.013	117.948.404	6.619.865	314.678.076	72.356.963	4.534.679
63990	43.641.584	106.582	1.079.200	74.675.272	5.973.666	2.185.262
Total general	2.619.599.696	1.199.579.151	68.024.386	2.692.069.380	1.350.509.445	69.512.145

Contribuyentes con DJ de IRAE	2017			2018		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE
62010	1.748.191.524	1.339.710.807	46.995.002	2.257.747.938	1.473.604.330	57.290.985
62020	721.499.495	118.345.411	16.467.987	782.297.290	164.570.466	20.351.193
62090	340.804.670	80.762.719	5.404.153	401.922.508	97.346.656	8.572.136
63990	73.842.933	11.962.211	68.867.142	52.687.028	14.486.193	2.481.551
Total general	2.884.338.622	1.550.781.148	72.261.481	3.494.654.764	1.750.007.645	88.695.865

Contribuyentes con DJ de IRAE	2019			2020		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE
62010	2.916.999.941	1.722.975.714	61.401.816	3.628.242.883	2.447.219.111	81.558.657
62020	982.922.887	239.518.616	22.548.393	1.396.475.259	332.660.544	30.978.484
62090	554.854.813	191.588.447	15.039.946	870.447.872	339.235.570	24.759.899
63990	31.456.514	35.618.972	2.167.412	112.307.069	19.183.369	3.453.392
Total general	4.486.234.155	2.189.701.749	101.157.567	6.007.473.083	3.138.298.594	140.750.432

Contribuyentes con DJ de IRAE	2021		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRAE
62010	11.414.490.389	7.851.892.780	149.753.280
62020	3.667.101.101	1.421.969.387	71.298.704
62090	1.681.159.347	793.654.174	44.039.848
63990	212.875.184	708.933	6.597.477
Total general	16.975.626.021	10.068.225.274	271.689.309

ANEXO F

Respuesta DGI: Facturación e impuestos declarados por contribuyentes de IRPF

	2011			2012		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF
Contribuyentes con DJ de IVA e IRPF						
62010	2.659.821	-	500.282	4.608.034	535.245	731.823
62020	1.393.975	-	277.820	4.796.868	-	243.958
62090				300.491	-	732
63990	429.654	-	17.001			
Total general	4.483.450	-	795.103	9.705.393	535.245	976.513

	2013			2014		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF
Contribuyentes con DJ de IVA e IRPF						
62010	91.899.467	1.437.950	10.482.107	169.422.449	4.406.911	20.194.371
62020	57.145.481	-	7.169.285	105.000.756	7.454.718	12.529.469
62090	18.000.103	311.753	1.558.174	35.010.419	184.551	3.872.850
63990	14.434.713	470.472	1.456.054	20.824.379	-	2.252.119
Total general	181.479.764	2.220.175	20.665.620	330.258.003	12.046.180	38.848.809

	2015			2016		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF
Contribuyentes con DJ de IVA e IRPF						
62010	237.295.437	8.387.023	27.232.468	325.487.423	12.593.691	40.205.020
62020	141.224.848	5.714.765	15.851.641	177.472.432	10.567.349	19.590.451
62090	35.018.587	900.927	4.118.366	43.224.073	2.402.744	5.640.469
63990	26.346.941	-	3.240.188	26.474.657	-	2.837.421
Total general	439.885.813	15.002.715	50.442.663	572.658.585	25.563.784	68.273.361

	2017			2018		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF
Contribuyentes con DJ de IVA e IRPF						
62010	402.255.578	18.322.389	53.186.698	485.464.624	31.125.087	60.659.722
62020	202.088.811	11.509.706	28.146.044	237.161.826	12.988.163	31.757.089
62090	47.864.386	1.945.875	8.356.708	60.947.722	5.854.761	7.704.489
63990	28.356.678	-	3.225.574	31.181.875	1.661.505	3.650.847
Total general	680.565.453	31.777.970	92.915.024	814.756.047	51.629.516	103.772.147

	2019			2020		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF
Contribuyentes con DJ de IVA e IRPF						
62010	610.943.474	57.156.724	77.460.310	745.769.518	85.792.907	99.033.714
62020	268.464.772	26.861.343	38.669.754	304.773.639	45.686.813	38.981.359
62090	71.454.930	6.184.953	9.005.284	80.085.002	3.572.264	9.527.502
63990	38.093.995	2.533.069	3.833.099	31.731.522	3.810.726	3.710.141
Total general	988.957.171	92.736.089	128.968.447	1.162.359.681	138.862.710	151.252.716

	2021		
	Facturación plaza	Facturación exportación	IRPF
Contribuyentes con DJ de IVA e IRPF			
62010	784.168.529	231.291.273	117.759.566
62020	333.162.187	46.077.163	47.322.395
62090	88.983.300	253.803	11.616.647
63990	50.245.506	1.947.553	5.811.500
Total general	1.256.559.522	279.569.792	182.510.108

ANEXO G

Respuesta DGI: Cantidad de contribuyentes

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
RUCs que tributan IRAE	385	504	604	724	879	1.031	1.112	1.145	1.203	1.403	1.900
RUCs que tributan IRPF	10	15	91	115	122	137	150	161	160	161	157
Total	395	519	695	839	1.001	1.168	1.262	1.306	1.363	1.564	2.057

Respuesta DGI: Estimación del gasto tributario

	2018	2019	2020	2021
Gasto tributario asociado a software	758.134.011	1.106.964.645	1.814.098.855	2.306.924.774

ANEXO H

Series de datos del PBI:

Año	PBI Precios Corrientes (Expresados en pesos)
2011	926.356.145.000
2012	1.041.210.522.000
2013	1.178.331.709.000
2014	1.330.508.360.000
2015	1.455.848.221.000
2016	1.726.406.254.000
2017	1.841.998.927.000
2018	1.982.243.905.000
2019	2.158.728.681.000
2020	2.250.264.070.000
2021	2.583.553.381.000

Fuente:

- Los datos del PBI de los años 2011 al 2015 fueron obtenidos del siguiente link de la página del PBI, Excel denominado “07. PIB según industrias – Miles de pesos corrientes”:
<https://www.bcu.gub.uy/Estadisticas-e-Indicadores/Paginas/Presentacion%20Cuentas%20Nacionales.aspx>
- Los datos del PBI de los años 2016 al 2021 fueron obtenidos del informe “Boletín Estadístico Año 2021” publicado en el siguiente link de la página del DGI:
[https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,BoletinEstadistico,O.es,0,](https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,BoletinEstadistico,O.es,0)

ANEXO I

Series de datos de la estimación del gasto tributario asociado al software anterior al 2018:

Año	Gasto Tributario Software
2011	148.000.000
2012	154.000.000
2013	241.000.000
2014	294.917.820
2015	481.546.130
2016	421.203.411
2017	369.546.168

Fuente:

Los datos fueron obtenidos de los informes de gastos tributarios publicados en DGI en el siguiente link: <https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,estudios-economicos-doc-trabajo-gasto-tributario,O,es,0>,

ANEXO J

Series de datos del gasto tributario del Agro:

GT	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Agro	1,646,794,294	1,692,105,697	1,567,149,110	2,081,956,115	2,721,860,561	3,084,004,035
Arrendamientos rurales	505,751,177	449,839,329	582,214,299	760,840,570	843,419,921	955,636,912
IMEBA	197,081,035	275,868,193	271,774,330	510,999,347	384,961,766	436,180,938
Forestal	943,962,082	966,398,175	713,160,481	810,116,198	1,493,478,874	1,692,186,185

Fuente:

Informe de gasto tributario del 2020 y 2022 de DGI.

Participación del software y del agro en el PBI:

Rubro	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Participacion SW/PBI	0.15%	0.17%	0.29%	0.36%	0.29%	0.27%	0.28%	0.31%	0.36%	0.46%	1.11%
Participacion agro/PBI	9.27%	8.56%	8.11%	7.20%	6.56%	6.99%	5.64%	6.04%	6.90%	6.77%	8.66%

Fuente:

Elaboración propia a través de los siguientes datos: Facturación del SW del Anexo V, datos del PBI del Anexo VII y PBI agropecuario de información del BCU:

<https://www.bcu.gub.uy/Estadisticas-e-Indicadores/Paginas/Series-Estadisticas-del-PIB-por-industrias.aspx>