

CAMBIOS TRIBUTARIOS DEL 2020 CON IMPLICANCIAS PARA 2021

Dra. María Paula Garat

El año 2020 fue un año particular y lo tributario no resultó ajeno a ello. En Uruguay se aprobaron modificaciones en la configuración de la residencia fiscal, en los beneficios para los nuevos residentes y también hubo cambios en lo que respecta a las exoneraciones por inversiones. Asimismo, y como respuesta a las problemáticas económicas y financieras producto de la pandemia por Covid-19, algunas fechas de pago de tributos fueron flexibilizadas, a la vez que se otorgaron beneficios especiales ante este escenario.

¿Cuáles fueron algunos de los cambios tributarios habidos en el año 2020 y que seguramente tengan incidencia en el 2021? Abordaré seguidamente los principales, clasificándolos en dos categorías: (a) aquellos relativos a la residencia fiscal y a las opciones de tributación para los nuevos residentes; y (b) las demás modificaciones de especial relevancia, como ser algunos cambios en el régimen de promoción de inversiones, entre otros.

I.- RESIDENCIA FISCAL Y NUEVAS OPCIONES DE TRIBUTACIÓN

1.1.- Decreto 163/020: Flexibilización del concepto de “intereses económicos” para configurar residencia fiscal en Uruguay

El Decreto 163/020 agregó, al concepto de **intereses económicos** -que configura el de residencia fiscal para las personas físicas- dos hipótesis adicionales. La persona podrá acreditar tener la base de sus intereses económicos en Uruguay y, por tanto, verificar la residencia fiscal si realiza:

- a. Una inversión en **bienes inmuebles**, por un valor superior a 3.500.000 unidades indexadas (aprox. USD 390.000), siempre que se realice a partir del

1° de julio de 2020 y **se registre una presencia física efectiva en territorio uruguayo durante el año civil de, al menos, 60 días.**

- b. Una inversión directa o indirecta en **una empresa** por un valor superior a 15.000.000 unidades indexadas (aprox. USD 1:600.000), siempre que se realice a partir del 1° de julio de 2020 y **se generen al menos 15 nuevos puestos de trabajo directo** en relación de dependencia, a tiempo completo, durante el año civil¹.

Las causales de configuración de los “intereses económicos” pasan, entonces, a ser cuatro -considerando las dos ya previstas en el Decreto 330/016-, **agregándose una nueva hipótesis de inversión en inmuebles** -con valor considerablemente menor a la anterior- aunque exigiéndose un mínimo de presencia física en el país; y **agregándose también un nuevo supuesto de inversión en empresas**, con un monto también considerablemente menor, y en las que se requiere que se creen 15 nuevos puestos de trabajo. Ambas considerando inversiones que se realicen a partir del 1° de julio de 2020.

1.2.- Ley 19.904: opción para los nuevos residentes fiscales

A lo anterior se adicionan algunos beneficios (tax holiday) para quienes verifiquen su residencia fiscal en Uruguay desde el ejercicio fiscal 2020.

A estos efectos, cabe recordar que el régimen vigente previo a esta Ley permitía a quienes verificaran la residencia fiscal en Uruguay optar, para los rendimientos de capital mobiliario provenientes del extranjero, por el Impuesto a la Renta de los No Residentes (IRNR), por 5 ejercicios. Ello implicaba que durante ese período dichas rentas no quedaban gravadas en Uruguay.

La Ley 19.904 de setiembre de 2020 previó dos opciones de tributación para los nuevos residentes, aplicables a partir del 2020, en relación con sus rentas de capital mobiliario provenientes del extranjero:

¹ Nuevos puestos de trabajo implican que se generen a partir del 1° de julio de 2020, siempre que no se relacionen con una disminución de puestos de trabajo en entidades vinculadas.

(a) Primera opción: tributar IRNR por 10 años

La primera opción implica optar por tributar IRNR, para tales rentas, por los siguientes 10 ejercicios. Esto es, entonces, no tributarán por los rendimientos de capital mobiliario del exterior. El beneficio adicional consiste en cuanto el régimen se amplía a 10 ejercicios (siendo que el anterior vigente lo era por 5).

(b) Segunda opción: tributar IRPF

La segunda opción que se presenta es tributar Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y, para el caso de los rendimientos de capital mobiliario del exterior, se les aplicará una alícuota del 7% (en lugar del 12%).

El beneficio es, entonces, reducir la alícuota aplicable para las rentas por rendimientos de capital mobiliario del exterior, aunque se comenzará a tributar desde el ejercicio en el cual se configura la residencia fiscal.

Los aspectos prácticos de la aplicación de estas opciones fueron regulados recientemente por la Resolución de DGI 2.481/2020, del 30 de diciembre de 2020 y se ejercen mediante la presentación de una declaración (Formulario 0306), entre otros requerimientos.

A diferencia del Proyecto de Ley que fuera remitido por el Poder Ejecutivo, el texto finalmente aprobado de la Ley 19.904 no contiene referencia a la situación de quienes ya habían ejercido la opción y se encontraran en el plazo antes previsto de cinco años, lo que fue luego objeto de la Ley 19.937.

1.3.- Ley 19.937: ampliación del “tax holiday” para residentes con nuevas inversiones

La Ley 19.937 de fecha 24 de diciembre de 2020 consideró y reguló la situación de las personas físicas que: a) obtuvieron la residencia fiscal con anterioridad al 1 de enero de 2020; b) que hubieran optado por tributar IRNR; c) que luego de la vigencia de la Ley 19.937 adquieran un inmueble por un valor superior a 3.500.000 UI (aprox. USD 390.000); y d) que a su vez registren en el país una presencia efectiva de al menos 60 días calendario



durante el año civil. Concretamente, la Ley previó que estas personas puedan optar por tributar IRNR -esto es, no tributar por los rendimientos de capital mobiliario del exterior- durante 10 ejercicios fiscales contados desde el año civil siguiente al que obtuvieron la residencia fiscal.

Esto implica que para quienes configuren la anterior hipótesis el plazo del beneficio fiscal se puede ver ampliado a los años que resten hasta alcanzar los 10 ejercicios.

1.4.- Decreto 362/020: Régimen transitorio especial para servicios de zona franca prestados a nuevos residentes fiscales

El Decreto 362/020 de diciembre de 2020 previó que los servicios prestados por usuarios de zonas francas a personas físicas que hayan adquirido la residencia fiscal a partir del ejercicio 2020 se considerarán prestados al exterior, hasta el 30 de junio de 2021, siempre que dichos servicios se prestaran por esas mismas partes en forma previa a la entrada en vigencia de este Decreto.

La disposición vino a prever, entonces, el caso del no residente que venía contratando los servicios de una usuaria de zona franca y que adquiere la residencia fiscal en Uruguay. En ese caso, y hasta el límite temporal previsto, el usuario de zona podrá seguir prestándole los servicios, dado este régimen transitorio.

II.- OTROS CAMBIOS DE RELEVANCIA: EXONERACIONES POR INVERSIÓN, FLEXIBILIZACIÓN DE PLAZOS DE PAGO Y OTRAS MEDIDAS FINANCIERAS

2.1.- Promoción de inversiones (Decretos 138/020, 268/020, 378/020 y 284/020)

Diversos Decretos tuvieron por finalidad incentivar las inversiones, previendo exoneraciones impositivas especiales para ello.

El **Decreto 138/020** relativo a la **promoción de inversiones para construcciones de gran dimensión económica** declaró promovida la actividad de construcción destinada a las urbanizaciones de iniciativa privada y a la venta o arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda u oficinas, siempre que dichas actividades constituyan proyectos de gran dimensión económica. Las inversiones comprendidas tienen algunos requisitos, los proyectos deberán ser presentados ante la COMAP y, en caso de ser declarados promovidos, gozarán de diversos beneficios fiscales en aspectos referidos a tributos aduaneros, IVA, Impuesto al Patrimonio e IRAE, este último cuyo porcentaje depende de la inversión realizada. Se requiere que los proyectos sean presentados con anterioridad al 31 de diciembre de 2021 y que el período de inversiones ejecutadas no se extienda más allá del 30 de abril de 2025.

El **Decreto 268/020** modificó algunos aspectos del **régimen general de promoción de inversiones (Ley 16.906)**, que aplica a determinadas inversiones de todos los sectores de actividad y vierte especial relevancia a la generación de empleo, como factor a considerar a los efectos de la promoción. En este punto, se dispuso que la COMAP creará un régimen simplificado, utilizando para la asignación del puntaje el indicador empleo, teniendo en cuenta el número de puestos de trabajo a crear. En adición, se establecen previsiones expresas y mejores beneficios para los proyectos que se presenten hasta el 31 de marzo de 2021 y que ejecuten inversiones hasta el 31 de diciembre de 2021; y para los proyectos cuyas inversiones se realicen entre el 1º de abril de 2020 y 31 de marzo de 2021. También presenta incentivos especiales para micro y pequeñas empresas, y para usuarios de parques industriales y científico-tecnológicos. Por último, cabe considerar que, si bien el Decreto se aplica para los proyectos que se presenten a partir de su publicación, para el caso de los que se hubieren presentado desde el 1º de mayo de 2020 se podrá igualmente optar por el nuevo régimen, si resultare más beneficioso.

Por otra parte, el reciente **Decreto 378/020** del 30 de diciembre de 2020 **declara promovida la actividad realizada por establecimientos**, contribuyentes de IRAE, que ofrezcan vivienda permanente, o brinden alojamiento de horario parcial, alimentación, higiene, atención psicosocial, atención geriátrico-gerontológica **tendiente a la recuperación, rehabilitación y reinserción del adulto mayor** a la vida de interrelación



y cualquier otro servicio tendiente a promover la salud integral de adultos mayores. En este marco, las inversiones en bienes muebles, inmuebles o mejoras en estos últimos, destinados a la actividad, contarán con algunos beneficios fiscales como forma de incentivo.

Por último, el **Decreto 284/020**, del 23 de octubre de 2020, prevé cómo actuar en caso de que hubiera una superposición de beneficios, en virtud de los distintos regímenes aplicables, y también indica que aquellos contribuyentes que hubieran presentado la solicitud ante la COMAP y que tengan pendiente la resolución, podrán liquidar y abonar el IRAE y el Impuesto al Patrimonio considerando la hipótesis de que los beneficios se hubieran otorgado. En caso de que finalmente no se concedan o fueren menores, se abonará el saldo hasta el tercer mes siguiente a contar desde la resolución, sin multas ni recargos.

2.2.- Otras medidas e incentivos

Además de las anteriores, otras medidas fueron adoptadas como forma de incentivar la inversión y paliar los efectos negativos que la emergencia sanitaria podría aparejar para la economía y las empresas.

Entre ellas, se destacan las siguientes:

- (a) **Decreto 305/020:** Extiende a residentes en territorio uruguayo el régimen de exportación de servicios de IVA (numeral 14, artículo 34, Decreto 220/998) para los servicios relacionados con el hospedaje, prestados desde el 16 de noviembre de 2020 hasta el 4 de abril de 2021.
- (b) **Decreto 304/020:** A partir del 16 de noviembre de 2020 y hasta el 4 de abril de 2021 se reduce el IVA en 9 puntos porcentuales a servicios gastronómicos, arrendamiento de vehículos sin chofer, y servicios de mediación en el arrendamiento de inmuebles con destino turístico.
- (c) **Decreto 183/020:** En virtud de lo dispuesto por la Ley 19.884 de junio de 2020 se estableció una reducción del 18% de la alícuota de la contribución inmobiliaria rural del ejercicio 2020 para los propietarios, poseedores o promitentes compradores y usufructuarios de padrones rurales que exploten con fines agropecuarios por sí o

por terceros, siempre que en su conjunto no excedan de 1.000 hectáreas, índice CONEAT 100. El beneficio aplicará únicamente para los inmuebles ubicados en determinados departamentos y seccionales policiales, considerando la emergencia agropecuaria.

- (d) **Decreto 319/020:** Extiende hasta el 28 de febrero de 2022 la deducción íntegra del gasto, para IRAE, del valor fiscal de inmuebles adquiridos y destinados a integrar el costo de ventas de bienes inmuebles nuevos construidos por empresas constructoras o promotoras, o en ejecución de contratos de fideicomisos de construcción al costo, siempre que se cumplan con determinados requisitos (numeral 21, artículo 42, Decreto 150/007).
- (e) **Ley 19.924 (Ley de Presupuesto Nacional):** Elimina, en su artículo 680, el límite antes existente para la deducción de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en IRAE. Anteriormente, la Ley 19.438 del año 2016 había incorporado un límite para esta deducción del 50% de la renta neta fiscal, lo que queda entonces sin efecto para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 2020.
- (f) **Otras medidas financieras:** Por otra parte, también cabe destacar algunas medidas de índole financiero adoptadas, así como el aplazamiento en algunos plazos de pago de tributos, las que se estiman podrían continuar e incrementarse dependiendo de los efectos económicos que la situación de emergencia apareje para las empresas y los mercados.

Estos son algunos de los cambios tributarios habidos en 2020 que, seguramente, tendrán sus incidencias e implicancias en el escenario económico-financiero del nuevo año 2021.



Dr. Alejandro Schroeder 6537
C.P.: 11500 // Montevideo, Uruguay
Teléfono (+598) 26017777
www.brumcosta.com

