

AMPLIACIÓN CONDICIONADA DEL PERÍODO DE “TAX HOLIDAY” PARA AQUELLOS “NUEVOS RESIDENTES” QUE YA VENÍAN GOZANDO DEL BENEFICIO

24/12/2020

Con fecha 24/12/2020 se aprobó la ley N° 19.937 ampliando el denominado “tax holiday” para los nuevos residentes que se habían convertido en tales desde el inicio del régimen.

1. Antecedentes

Conforme a lo dispuesto por el Artículo 1º de la Ley N° 18.910 del 25/5/2012, sustituyendo el art. 6º Bis del Título 7 del Texto Ordenado 1996, se dispuso que las personas físicas que adquirieran la calidad de residentes fiscales en la República podían y siguen pudiendo optar por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) en lugar del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sobre los rendimientos mobiliarios en el exterior que a diferencia de aquel impuesto que no los grava, los grava a una tasa del 12%, en régimen claramente beneficiosos para tales contribuyentes denominado en la jerga internacional como “tax holiday”¹.

Esta opción, al menos originalmente, regía por el ejercicio fiscal en que se verificaba el cambio de residencia a territorio nacional y durante los 5 ejercicios fiscales siguientes y podía realizarse por única vez y exclusivamente con relación a los referidos rendimientos del capital mobiliario en el exterior sin afectar al resto de rentas de capital, o rentas de trabajo sujetas a imposición del IRPF que tenga esa persona.

La misma opción podían realizar las personas físicas que hubieran adquirido la residencia fiscal en la República por los cambios de residencia a territorio nacional verificados a partir del 1º de julio de 2007. En tal caso, el período de cinco ejercicios fiscales se computaba a partir del 1º de enero de 2011.

Esta disposición fue reglamentada por el decreto 254/012 dando redacción al Dec 148/007 de la siguiente forma:

“Artículo 5 Quáter.- (Residentes. Opción de tributar por el IRNR).- La opción por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes a que refiere el artículo 6 Bis del Título 7, se considerará ejercida con la presentación al responsable de una declaración jurada destinada a la Dirección General Impositiva. De no existir

¹ Cabe señalar que dichos regímenes son frecuentemente cuestionados a nivel internacional generando consecuencias adversas - cuyo análisis excede el objetivo de este artículo - como ser el quedar excluido fuera del ámbito de determinados convenios para evitar la doble tributación.

ningún responsable designado, el contribuyente deberá presentar la referida declaración ante la Dirección General Impositiva.”

Más tarde, la ley N° 19.904 del 18/9/2020 agregó que:

“Las personas físicas que adquieran dicha calidad (Nota: se refiere a personas físicas que adquieran la calidad de “residentes fiscales”) a partir del ejercicio fiscal 2020, podrán optar, en las condiciones dispuestas en el inciso primero (Nota: se refiere a personas físicas que adquieran la calidad de residente fiscal en la República podrán realizar la opción que se mencionará por única vez y exclusivamente con relación a los rendimientos del capital mobiliario en el exterior), por tributar:

a) el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por el ejercicio fiscal en que se verifique el cambio de residencia a territorio nacional y durante los diez ejercicios fiscales siguientes; o

b) el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas a la tasa dispuesta en el artículo 26 de este Título” (Nota: se refiere a aplicar la tasa del 7% desde el inicio del momento de obtener rentas de esta naturaleza).”

El referido artículo 5 Quáter del del decreto N° 148/007 fue sustituido por el art. 1 del Decreto 342/020 - 15/12/2020, adoptando la siguiente redacción:

“ARTÍCULO 5º.- Quáter.- Residente. Opción por tributar IRNR o IRPF.- El ejercicio de una de las opciones dispuestas por el artículo 6 Bis del Título que se reglamenta, deberá efectuarse en todos los casos, a través de la presentación de una declaración jurada ante la Dirección General Impositiva.

Quienes estén haciendo uso de la opción a la que refiere el inciso primero del artículo 6 Bis del referido Título, y hayan presentado la declaración jurada correspondiente ante el responsable designado o ante la Dirección General Impositiva, deberán presentar una nueva declaración ante dicha Dirección en los plazos y condiciones que ésta establezca.

Cuando la opción refiera a la situación prevista en el inciso tercero del artículo mencionado, deberá declararse, que no se ejerció la opción dispuesta en dicho artículo en forma previa, y que en el ejercicio fiscal inmediato anterior al que se ejerce la misma no se configuraba ninguna de las hipótesis de residencia fiscal en territorio nacional. Asimismo deberá determinarse si opta por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) o el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a la tasa dispuesta en el último inciso del artículo 26 del Título que se reglamenta.

Aquellos contribuyentes que cumplan con las condiciones dispuestas en el inciso anterior, que hubieran ejercido la opción establecida en el primer inciso del artículo 6º Bis del referido Título en el ejercicio fiscal 2020 con relación al mismo,

podrán ampararse a partir del mencionado ejercicio a una de las opciones previstas por el inciso tercero de la referida norma.

Facúltase a la Dirección General Impositiva a establecer los plazos y condiciones para el ejercicio de lo dispuesto en este artículo.”

Por su parte la DGI dictó la Resolución N° 2481/020 de 30/12/2020 reglamentando otros aspectos prácticos referidos a ese nuevo régimen.

Pero como se observa, esta disposición resultó aplicable solo a los “nuevos residentes” a partir del ejercicio 2020 sin perjuicio de lo cual, el proyecto original, luego modificado en la discusión parlamentaria, planteaba su aplicación retroactiva a los “nuevos contribuyentes” que hubieran adquirido tal calidad aun antes de la vigencia del nuevo régimen, retroactividad, que al menos en cierta forma, retoma la nueva ley que se comenta.

Cabe señalar - por tener ello relación con lo que se comentará seguidamente - que, en paralelo a este cambio, a través del decreto N° 163/020 del 11/6/2020 – y norma modificativa – durante el año 2020 también se había flexibilizado el acceso a la residencia fiscal a través de inversiones realizadas en el país (salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país), agregando a las opciones i. y ii. preexistentes, las opciones iii. y iv. del siguiente cuadro:

	INVERSIÓN DIRECTA EN BIENES INMUEBLES		INVERSIÓN DIRECTA O INDIRECTA EN EMPRESAS	
	i.	iii.	ii.	iv.
Hipótesis normativas (art. 5 bis dec. 148/0107)				
Fecha de inversión acumulada	Total a cada 31/12	Desde 1/7/2020 a cada 31/12	Total a cada 31/12	Desde 1/7/2020 a cada 31/12
Monto mínimo de inversión “propia” acumulada al 31/12 de cada año (si es ganancial, duplica)	UI 15: (U\$S 1,6 mill aprox.)	UI 3,5: (U\$S 390 mil aprox. actuales)	UI 45: (U\$S 5 mill aprox.)	UI 15: (U\$S 1,7 mill aprox. actuales)
Criterio de valuación	Normas del IRPF (costo de adquisición reajustado por variación de UI)		Normas de IRAE	
Otras condiciones	No hay	Presencia física mínima de 60 días en el país	Comprenda actividades o proyectos declarados de interés nacional	Se generen, al menos, 15 nuevos puestos efectivos de dependientes a tiempo completo durante el año civil

2. Nuevo cambio introducido

Con la aprobación de esta nueva ley N° 19.937 del 24/12/2020 que se comenta se introdujo un nuevo cambio a este régimen disponiendo:

“Artículo único.- Las personas físicas que hayan hecho uso de la opción prevista en el artículo 6 bis del Título 7 del Texto Ordenado 1996, en la redacción dada por el artículo 1º de la Ley N° 18.910, de 25 de mayo de 2012, podrán optar por tributar el Impuesto a las Rentas de los No Residentes, por hasta un plazo máximo de diez ejercicios fiscales contados desde el año civil siguiente a que obtuvo la residencia fiscal en las mismas condiciones establecidas en el artículo 1º de la Ley N° 19.904, de 18 de setiembre de 2020, siempre que acrediten haber adquirido un inmueble por un valor superior a UI 3.500.000 (tres millones quinientas mil Unidades Indexadas) a partir de la vigencia de la presente ley y registren en el país una presencia efectiva durante el año civil de al menos 60 (sesenta) días calendario.”

Si bien esta disposición no se ha reglamentado a la fecha, pareciera que la misma le permite extender de “5 + 1” a “10 + 1” años retroactivamente el período de “tax holiday” a aquellas personas que hubieran hecho uso de esta opción desde el inicio del este régimen opcional siempre que se cumplan dos condiciones paralelas:

- a) se acredite haber adquirido un inmueble por un valor superior a UI 3.500.000 a partir de la vigencia de ESTA ley (en aspecto y tal como surge de la Exposición de Motivos del Proyecto que culminara con la aprobación de esta ley, se trajo a colación pues, ese otro cambio en paralelo que comentamos que se introdujo en materia de flexibilización de acceso a la residencia uruguaya)²
- b) registren en el país una presencia efectiva durante el año civil de al menos 60 días calendario.

Si bien resta conocer la reglamentación de esta norma, acorde a lo que surge inclusive de la referida Exposición de Motivos, pareciera que lo razonable sería darle carácter retroactivo – al menos parcial porque la condición de adquisición de la vivienda es partir de la vigencia de la nueva ley - a esta opción “pasándole por arriba” a la oportunamente realizada, lo que implicaría, por ejemplo, que si dicha opción hubiera expirado tiempo atrás habiendo originado el pago de IRPF durante algún ejercicio ya previo se podría solicitar la devolución de lo pagado

² Amén de la invocada razón de equidad invocada en el Proyecto, seguramente también se buscó a través de este cambio legislativo complementar el fomento de adquisición de inmuebles en el país no solo con la flexibilización de una nueva hipótesis de acceso a la residencia fiscal de interés obviamente a nuevos residentes desde el 2020 prevista por el decreto N° 163/020 a través de un beneficio otorgado a los “nuevos residentes” previos a introducirse dicho cambio bajo iguales condiciones mediante extensión de su período de “tax holiday” que en rigor ninguna relación tendría con la adquisición de un inmueble.

siempre que ese período quedara comprendido en el “10 +1” contado desde el ejercicio en que se obtuvo la residencia fiscal, siempre que se cumplan, obviamente las dos condiciones mencionados.

De esta forma podría decirse que lo que esta norma ha hecho es equiparar en cierta forma – aunque menos generosa - a los anteriores beneficiarios del régimen de “tax holiday” en cuanto a plazo de vigencia y condiciones del “tax holiday” previsto por la ley N° 19.904 para las “personas físicas que adquieran la calidad de “residentes fiscales a partir del ejercicio fiscal 2020”, que de hecho era la intención que se consagraba en el proyecto original que culminara con la sanción de dicha ley en cuyo proceso de desglosara esa retroactividad que luego retomó esta ley N° 19.937. Pero, efectivamente, tal como lo indica la Exposición de Motivos, con un régimen menos generoso ahora porque a diferencia de antes, a los efectos de tal equiparación se le impuso una condición de adquisición de vivienda que antes no existía y que los nuevos residentes a partir del 2020 tampoco tienen a estos efectos.
