

RECIENTES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS

CRA. M. SOFÍA BOULLOSA – CRA. CLAUDIA BARATTA

Ma. Sofía Boullosa, Contadora Pública egresada de la UDELAR - estudiante del Postgrado en Especialización Tributaria de la UCUDAL- Auditora Fiscal de la División de Fiscalización de la Dirección General Impositiva

Claudia Baratta, Contadora Pública egresada de la UCUDAL, Especialización y Master en Tributación de la UDELAR, Auditora Fiscal de la División de Fiscalización de la Dirección General Impositiva.

El presente trabajo se centra en el análisis del régimen de Zonas Francas vigente en los últimos 27 años con las nuevas disposiciones incorporadas en la Ley No. 19.566, en vigor desde el pasado 8 de Marzo de 2018, desarrollando en los casos que se consideraron pertinentes otras modificaciones recientes al régimen.

ANTECEDENTES QUE IMPULSAN LA NUEVA LEY

A través del Proyecto BEPS dispuesto por la OCDE se plantearon 15 acciones tendientes a disminuir la evasión y la elusión fiscal. Entre estas acciones se encuentra la Acción 5 cuyo objetivo es evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, combatiendo prácticas tributarias nocivas ocasionadas por regímenes tributarios preferenciales, haciendo énfasis en los conceptos de sustancia y transparencia.

En Uruguay, un régimen preferencial es el de Zonas Francas (ZF), por lo cual era necesario regular ciertos puntos que otorgaban dudas a la luz de lo dispuesto en la Acción 5, y de esta forma no ser considerado por la OCDE como un régimen preferencial nocivo a nivel tributario.

“En Uruguay, un régimen preferencial es el de Zonas Francas (ZF), por lo cual era necesario regular ciertos puntos que otorgaban dudas a la luz de lo dispuesto en la Acción 5, y de esta forma no ser considerado por la OCDE como un régimen preferencial nocivo a nivel tributario.”

Si bien ya existían diferentes aspectos regulados tendientes a cumplir con lo dispuesto por las BEPS, como ser: la existencia de un órgano de control, requisitos para la celebración de contratos con usuarios, obligación de presentar una declaración jurada informativa sobre el avance

del proyecto de inversión presentado para su habilitación, normativa de precios de transferencias; con la nueva ley se destaca la importancia de la sustancia en la actividad económica desarrollada y se identifican claramente que actividades podrán ser desarrolladas fuera de ZF.

Asimismo, la nueva redacción de la ley de ZF busca promover la utilización de este régimen, ampliando los objetivos priorizados a efectos de incentivar el desarrollo de actividades de interés nacional.

“Con la nueva ley se destaca la importancia de la sustancia en la actividad económica desarrollada y se identifican claramente que actividades podrán ser desarrolladas fuera de ZF.”

Para introducirnos en el tema, pasaremos a definir los términos utilizados más relevantes:

Explotador: se desprende del Artículo 8 de la Ley No. 15.921 que este podrá ser toda persona física o jurídica, pública o privada (debidamente autorizada) que

Recientes modificaciones introducidas al régimen de Zonas Francas.

provea la infraestructura necesaria y suficiente para la instalación y funcionamiento de una ZF.

Usuario: según el Artículo 14 de la Ley No. 15.921 con la redacción dada por el Artículo 9 de la Ley No. 19.566, es toda persona física o jurídica, que adquiera el derecho a desarrollar en las ZF cualquiera de las actividades que refiere el Artículo 2, 2 bis y 2 ter de la Ley No. 15.921 en su nueva redacción y la explotación de zonas temáticas de servicios definidas en el Artículo 49 de la referida Ley.

Usuarios directos e indirectos definidos en el Artículo 15 de la Ley No. 15.921:

Usuario directo: aquel que adquiere su derecho a operar en ZF mediante contrato celebrado con quien explota la misma.

Usuario indirecto: aquel que adquiere su derecho a operar contratando con el usuario directo.

Desarrollador: a partir de la modificación de la Ley No. 15.921 por la Ley No. 19.566 el término "explotadores" fue cambiado por el término "desarrolladores" en virtud del rol desempeñado por los mismos.

MODIFICACIONES AL REGIMEN

Objetivos en la promoción y desarrollo de las ZF

Los objetivos dispuestos en la Ley No. 15.921 eran promover inversiones, expandir las exportaciones, incrementar la utilización de la mano de obra nacional e incentivar la integración económica e internacional.

En la Ley No. 19.566 los objetivos dispuestos son más amplios, agregando a los objetivos ya previstos por la Ley No. 15.921 los siguientes: diversificar la matriz productiva, incrementar las capacidades de la mano de obra nacional, incrementar el valor agregado nacional, impulsar las actividades de alto contenido tecnológico e innovación, promover la descentralización de las actividades económicas y el desarrollo regional.

Actividades habilitadas a desarrollar en los predios de ZF

Se establece en la Ley No. 15.921, sus posteriores modificativas y con la nueva redacción dada por la Ley

No. 19.566 que se podrán realizar dentro del predio de ZF toda clase de actividades industriales, comerciales y de servicios; mencionando expresamente que estarían habilitadas las dispuestas en los literales a, b y c del Artículo 2.

Adicionalmente, el Artículo 9 de la Ley No. 19.566 menciona que quienes sean personas jurídicas usuarios de ZF deberán tener como objeto exclusivo la realización de alguna de las actividades previstas en la presente Ley.

Por otra parte, esta Ley agrega el Artículo 2 bis a la Ley No. 15.921 donde se define el concepto de actividades comerciales y dentro de este el de actividades de logística.

Además, dispone expresamente a quienes o hacia donde se podrán prestar las actividades de servicios: hacia el interior de una misma zona, a usuarios o desarrolladores de otras zonas o a terceros países¹. Más adelante se analizarán los casos en que los literales c y d del Artículo 2 y el Artículo 2 ter habilitan la prestación de servicios a territorio nacional no franco (TNNF).

Comercio al por menor dentro de ZF

Anteriormente lo único que establecía la Ley de ZF era que no se permitía dentro de las ZF el comercio al por menor.

Por otro lado, el Decreto No. 344/010 establecía que los usuarios de ZF (UZF) no podrán realizar actividades de prestación de servicios con destino a consumidores finales. Ahora bien, recordemos que un decreto a nivel normativo tiene una jerarquía inferior al de la ley, por lo cual no podría imponer esta restricción.

Han existido controversias respecto a que actividades quedaban comprendidas en la prohibición del comercio al por menor dentro de ZF y de quienes podían desarrollarlas. Estas controversias ya se hacían visible a nivel normativo cuando en la Ley refiere al "comercio al por menor", mientras que en el Decreto lo hace a la prestación de servicios a consumidores finales.

En tal sentido, la Sentencia No. 431/012 plasma diferentes posiciones al respecto, tal como lo desarrollaremos a continuación.

¹ Artículo 2 ter de la Ley No. 15.921

La Dirección General de Comercio (DGC) en una instrucción enviada a la Dirección del Área de Zonas Francas (DAZF) señalo que *“no corresponde realizar contratos de usuarios directos o indirectos para la prestación de servicios o la venta de bienes a los consumidores finales”*. Esta posición se apoya en el Artículo 8 de la Ley No. 15.921 donde habilita únicamente a los explotadores a proporcionar toda la infraestructura necesaria para el desarrollo de las actividades por los usuarios dentro de zona (como ser restaurante y cafetería). La DGC no limita a que sea proporcionado por el desarrollador por sí o a través de terceros, visto que en la instrucción realizada solo prohibía la prestación de los servicios por usuarios. Mientras que la contraparte manifiesta que si la DGC habilita a proporcionar toda la infraestructura a través de terceros no existe prohibición alguna de que ese tercero sea un usuario.

Por otro lado, la contraparte argumenta que el literal c del Artículo 2 de la Ley No. 15.921 habilita a los usuarios de ZF a prestar toda actividad de servicios dentro de ZF, respecto a lo que la DGC considera, en consonancia con el Artículo 37 de dicha Ley, que un usuario puede prestar dentro de ZF todo tipo de servicios a otros usuarios o a empresas del exterior del país, pero no a consumidores finales.

Otro punto controversial es el referente a la prohibición de autorizar contratos de usuarios para la prestación de servicios dentro de ZF. Mientras que la instrucción de la DGC establecía la prohibición tanto de la venta de bienes como la prestación de servicios, la contraparte establece que la Ley no restringe *“la prestación de servicios de restaurantes, esparcimientos, peluquerías ni de ningún otro tipo de servicios, solo se requiere que el objeto sea lícito y que el explotador cumpla con las reglamentaciones inherentes a su actividad”*.

Otro argumento que alega la contraparte es que

ya se venían aprobando contratos con usuarios para la prestación de servicios, específicamente gastronómicos, a lo que la DGC señalo que hubo un cambio de criterio a partir de la instrucción, entendiéndose que la nueva posición se adecua mejor a los fines de la Ley.

Respecto a la argumentación de que la Ley prohíbe únicamente el comercio de bienes y no la prestación de servicios dentro de ZF, la contraparte entendió que los servicios gastronómicos no quedan comprendidos en dicha prohibición. Sin embargo, queremos mencionar que la Consulta 3.499 de la DGI referente al IVA considera a la actividad de restaurante como circulación de bienes y no prestación de servicios.

El TCA falla a favor de la contraparte alegando que la prohibición del comercio al por menor se encuentra en el Artículo 37 del Capítulo VI de la Ley *“de los bienes en zonas francas”* por lo que debe entenderse que aplica al comercio al por menor de tales bienes en oposición a los servicios.

El TCA establece además, que no se puede por medio de integración normativa imponerse una prohibición a desarrollar una actividad que la ley no prohíbe, dado que el comercio al por menor referido en el Artículo 37 de la Ley habla solo de bienes y no de servicios.

Asimismo, y alineado con el objetivo de la Ley de contemplar la no competencia de los UZF con las

empresas instaladas fuera de zona, el hecho de que los usuarios sean quienes provean de servicios dentro de zona no afecta los derechos de competencia.

Por otro lado, esta Sentencia menciona el hecho de que cuando la DGC hace referencia en la instrucción realizada a *“consumidores finales”* da lugar a que se entienda que este término refiere tanto a personal de ZF como a terceros ajenos a ellas que ingresen a dichas áreas a adquirir tanto bienes como servicios; de ser

“No se permitirá el comercio al por menor dentro de las zonas francas en las actividades a realizar por los usuarios directos e indirectos. Esta prohibición no comprenderá la provisión de bienes y servicios entre usuarios o entre usuarios y desarrolladores en las zonas francas. Asimismo, aquellas actividades comerciales o de servicios destinadas a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de zonas en oportunidad de realizar su actividad laboral dentro de las mismas, que realice el desarrollador o contrate con terceros no usuarios y que resulten necesarias para la realización de las actividades de la zona, no se encuentran comprendidas en la prohibición.”

Recientes modificaciones introducidas al régimen de Zonas Francas.

así se estaría violentando el objetivo de esta Ley de no afectar los derechos de competencia.

Considerando todo lo tratado por la Sentencia mencionada, en la nueva redacción de la Ley de ZF se modifica el Artículo 37 de la Ley No. 19.566 establece: *“No se permitirá el comercio al por menor dentro de las zonas francas en las actividades a realizar por los usuarios directos e indirectos. Esta prohibición no comprenderá la provisión de bienes y servicios entre usuarios o entre usuarios y desarrolladores en las zonas francas. Asimismo, aquellas actividades comerciales o de servicios destinadas a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de zonas en oportunidad de realizar su actividad laboral dentro de las mismas, que realice el desarrollador o contrate con terceros no usuarios y que resulten necesarias para la realización de las actividades de la zona, no se encuentran comprendidas en la prohibición”*

Además, se resalta la importancia en cuanto al comercio a consumidores finales, de que el bien o servicio a prestar sea proporcionado para el mejor funcionamiento de las actividades dentro de zona. Es por ello que la actividad a desarrollarse deberá ser informada a las autoridades de ZF para que estos comprueben la necesidad de los mismos y así acotar el ingreso de empresas que quieran instalarse en ZF y que no cumplan con el espíritu de la Ley.

1. Actividades habilitadas a prestarse de ZF a territorio no franco

En un comienzo los servicios mencionados en el literal c del Artículo 2 de la Ley No. 15.921 solo podían ser prestados a terceros países.

A partir de la Ley No. 18.859 los servicios anteriormente mencionados también podrán prestarse a usuarios de otras ZF siempre que sean desarrollados dentro de zona.

Con la Ley No. 19.566 estos servicios ahora podrán brindarse además desde ZF hacia TNNF a empresas que sean contribuyentes gravados por el IRAE.

Cabe recordar que la Ley No. 18.859 introdujo una

modificación al literal c del Artículo 2 de la Ley No. 15.921, definiendo los servicios telefónicos o informáticos que podían ser prestados desde zona a TNNF:

- 1) Centro internacional de llamadas (International Call Centers), excluyéndose aquellos que tengan como único o principal destino el territorio nacional (menos del 50% a territorio nacional según el Decreto No. 71/001).
- 2) Casillas de correo electrónico.
- 3) Educación a distancia.
- 4) Emisión de certificados de firma electrónica.

Los servicios que anteceden tendrán igual tratamiento tributario que los prestados desde el exterior, ya sea en lo que refiere al prestador, así como a la deducibilidad del mismo por el prestatario.

“Con la Ley No. 19.566 estos servicios ahora podrán brindarse además desde ZF hacia TNNF a empresas que sean contribuyentes gravados por el IRAE.”

A raíz de la modificación introducida respecto a la condición del prestatario de ser contribuyente de IRAE es que los servicios detallados en los puntos 1 a 4 forman parte en la nueva redacción de la Ley del Artículo 2 ter, en lugar del literal c del Artículo 2, por lo cual estos no tienen la restricción de poder prestarse a TNNF únicamente a contribuyentes del IRAE.

Por otro lado, el Poder Ejecutivo haciendo uso de la facultad dispuesta en el literal d del Artículo 2 de la Ley No. 15.921, a través de los Decretos: Decreto No. 84/006, Decreto No. 496/007, Decreto No. 539/009 y el Decreto No. 330/016 agrego otros servicios admitidos de prestarse desde zona a TNNF:

- 1) Servicios de producción de soportes lógicos, asesoramiento informático y capacitación informática;
- 2) Servicios de gestión, administración, contabilidad y similares brindados a entidades vinculadas, siempre que dichas prestaciones no superen el 5% del total de ingresos del ejercicio.
- 3) Servicios de revelado de material fílmico y su digitalización y corrección de color.

No obstante, si bien está permitida la prestación de estos servicios, se establece en la Ley que los mismos estarán alcanzados por el régimen tributario vigente al momento de la habilitación. Por otro lado, estos servicios no presentan tampoco la limitante de ser prestados a TNNF únicamente a contribuyentes de IRAE.

2. Actividades habilitadas a realizar fuera de ZF

Durante la vigencia de la Ley No. 15.921, el Artículo 14 en su redacción original establecía que las empresas instaladas en ZF no podían desarrollar actividades industriales, comerciales y de servicios, fuera de las mismas. Lo mismo establecía el Decreto No. 454/88 reglamentario de la Ley mencionada, disponiendo que los usuarios que se instalen en ZF no podrán desarrollar actividades comerciales, industriales o de servicios en TNNF.

Posteriormente, el Artículo 102 de la Ley No. 18.083 estableció que las S.A. usuarias de ZF podían desarrollar todo tipo de actividades fuera del territorio nacional o dentro de cualquier ZF en beneficio de un usuario directo o indirecto de cualquier ZF, siendo derogado este Artículo en el año 2012 por la Ley No. 18.859.

La Ley No. 19.566 recoge lo dispuesto en el Artículo 309 de la Ley No. 18.996 del 2012 estableciendo que los UZF solo podrán realizar actividades comerciales de carácter auxiliares o complementarias en TNNF, es decir que no podrán realizarse actividades de carácter sustantivo como la enajenación, exhibición, promoción u otras, siempre respecto a mercaderías que tengan como destino el TNNF. De esta forma entendemos que la normativa habilita a desarrollar actividades de carácter sustantivo en TNNF respecto a mercaderías a ser exportadas.

Por otro lado, como ya estaba dispuesto en la Ley No. 18.966, se enuncian taxativamente las actividades sustantivas que podrán realizar los usuarios fuera de ZF de forma excepcional, incorporándose algunas modificaciones sobre las condiciones necesarias para su desarrollo.

En todos los casos los usuarios deberán gestionar la autorización correspondiente para operar fuera de zona.

Asimismo, en las condiciones que establezca el Poder Ejecutivo, los usuarios de Zonas Temáticas de

servicios audiovisuales podrán realizar actividades de filmaciones en el resto del territorio nacional siempre que cumplan con determinados requisitos. A la fecha del presente trabajo continua pendiente de reglamentación.

Uno de los beneficios otorgados a los usuarios habilitados de las ZF ubicadas fuera del area metropolitana es que podrán desarrollar actividades auxiliares en oficinas provistas por los desarrolladores de zonas sin previa autorización.

“Los UZF solo podrán realizar actividades comerciales de carácter auxiliares o complementarias en TNNF.”

Respecto a las actividades habilitadas a realizar por los usuarios de ZF en territorio extranjero, el Artículo 10 de la Ley No.

19.566 agrega el Artículo 14 bis a la Ley No. 15.921 que establece *“Los usuarios de zonas francas podrán realizar actividades fuera del territorio nacional, siempre que las mismas sean necesarias o complementarias para la realización de las actividades previstas en el contrato y su correspondiente plan de negocios, debidamente aprobados por el Área Zonas Francas de la Dirección General de Comercio, según lo establecido en el Artículo 16 de la presente ley”.*

3. Zonas Francas Temáticas

En la Ley No. 15.921 de ZF no estaban previstas las ZFT. Con la nueva redacción de esta Ley se faculta al Poder Ejecutivo a autorizar la explotación de Zonas Temáticas de Servicios, las que deberán estar localizadas en un radio de más de 40 km del centro de Montevideo, para la prestación de servicios audiovisuales, esparcimiento y entretenimiento, con excepción de los juegos de azar y apuestas, así como sus actividades complementarias.

Los usuarios de estas zonas contarán con los mismos beneficios que los usuarios de las restantes ZF, no obstante, las exoneraciones de IRAE e IVA solo serán de aplicación a los servicios prestados a consumidores finales que no tengan residencia fiscal en el Uruguay, en las condiciones que establezca el Poder Ejecutivo.

“Los usuarios de estas zonas contarán con los mismos beneficios que los usuarios de las restantes ZF, no obstante, las exoneraciones de IRAE e IVA solo serán de aplicación a los servicios prestados a consumidores finales que no tengan residencia fiscal en el Uruguay.”

Recientes modificaciones introducidas al régimen de Zonas Francas.

4. Vigencia de los contratos

En la Ley No. 15.921 cuando se regulaban los contratos no se establecía una vigencia para los mismos, por lo que nada imposibilitaba que estos pudieran celebrarse por plazos ilimitados o con renovaciones automáticas.

Posteriormente, en los Artículos 3 al 7 del Decreto No. 344/010 se establecieron distintos plazos máximos para los contratos, diferenciando los plazos de los contratos para usuarios directos en función de las actividades que desarrollan y estipulando un plazo menor para el caso de los usuarios indirectos. La Ley No. 19.566 recoge estas disposiciones a efecto de otorgarles jerarquía legal.

En la nueva redacción del Artículo 16 de la Ley No. 15.921 se establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo pueda autorizar contratos de usuarios más extensos en el caso de que estos se instalen en ZF fuera del Área Metropolitana.

5. Declaración jurada bianual

A partir de la Ley No. 19.566 los UZF directos e indirectos deberán presentar cada dos años una declaración jurada ante el Área Zonas Francas de la DGC, con información relativa al cumplimiento del proyecto de inversión aprobado, en la forma y condiciones que establezca el Poder Ejecutivo.

Esta declaración aporta además información necesaria a fin de probar la sustancia de las actividades desarrolladas por los usuarios dentro de las ZF, según lo dispuesto en la Acción 5 de las BEPS.

6. Requisito de personal uruguayo

Durante la vigencia de la Ley No. 15.921 como mínimo un 75% del personal contratado por los usuarios de ZF debían ser ciudadanos uruguayos.

A partir de la Ley No. 19.566 se mantiene dicho porcentaje, sin embargo, para el caso de actividades de servicios el porcentaje mínimo se reduce al 50% cuando la naturaleza del negocio desarrollado así lo requiera y tratando siempre de dar la mayor participación posible a los ciudadanos uruguayos.

Más allá de estos límites establecidos, se faculta al

Poder Ejecutivo, previa solicitud por parte de los usuarios, a una ampliación transitoria del cupo del personal extranjero a emplearse. No obstante, se podrá solicitar a los usuarios la capacitación del personal uruguayo a fin de llegar al mínimo requerido.

7. Aspectos Tributarios

Los usuarios de ZF están exentos de todo tributo nacional creado o a crearse. No estarán comprendidas en esta exoneración las contribuciones especiales de seguridad social y las prestaciones legales de carácter pecuniarios establecidas a favor de personas públicas de carácter no estatales de seguridad social.

De acuerdo a lo dispuesto precedentemente, los usuarios se encuentran exonerados de IRAE, IVA, IMESI, IP e ICOSA.

No obstante, como ya fuera mencionado en el presente Artículo, los servicios prestados desde ZF a TNNF habilitados por el Poder Ejecutivo (comprendidos en literal d del Artículo 2) no contarán con estos beneficios.

Corresponde aclarar que a partir de la vigencia de la Ley No. 19.276 (18/03/2015) las ZF dejan de formar parte de los exclaves pasando a ser parte del territorio aduanero. Esta modificación es solamente a efectos de que las ZF estén bajo el control de la Dirección Nacional de Aduanas, no produciendo ninguna consecuencia respecto al tratamiento tributario dispuesto.

Disposiciones específicas de los distintos tributos

IRAE

Deducción de gastos

El Artículo 23 del Título 4 del T.O. 1996 introdujo que se podrán deducir en la liquidación del IRAE por una vez y media el monto real los gastos salariales abonados por los desarrolladores que determine el Poder Ejecutivo de las ZF localizadas fuera del Área Metropolitana.

En cuanto al gasto derivado de la contratación de un servicio por parte de una empresa instalada en TNNF con una UZF no será deducible por la aplicación de la regla candado. No obstante, existen excepciones de gastos deducibles que están previstas en los literales 4 y 34 del Artículo 42 del Título 4 del T.O. 1996, que

corresponden a las adquisiciones de bienes en ZF y a los servicios de depósito y de frío prestados por usuarios sobre mercaderías exportadas, siempre que se cumplan con ciertas condiciones. Además, en la Consulta 5.373 de la DGI se establece que cuando existan servicios de carga y descarga accesorios al servicio de depósito, y se presten y facturen por la misma empresa usuaria de ZF que brinda dicho servicio, estos serán deducibles en las mismas condiciones que el costo del depósito.

Referente a normas de precios de transferencia

El Artículo 46 quater Título 4 del T.O. 1996 establece que los UZF serán solidariamente responsables por las obligaciones tributarias que se generen en aplicación de la normativa de precios de transferencia entre partes vinculadas, cuando realicen operaciones con no usuarios que no se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes.

A los únicos efectos de la determinación de la responsabilidad solidaria, el desarrollo por parte de contribuyentes de IRAE con UZF de actividades derivadas de contratos de exclusividad como distribuidores, concesionarios o proveedores de bienes, servicios o derechos, no configuran en sí misma la hipótesis de vinculación efectiva, siempre que el nivel de los ingresos generados por el sujeto pasivo de IRAE no UZF por concepto de dichas actividades represente menos del 50% del total de los ingresos obtenidos en el ejercicio correspondiente.

Rentas provenientes de mercaderías depositadas en ZF

Se encuentran exoneradas las rentas provenientes de actividades desarrolladas en ZF, con mercaderías de origen extranjero depositadas en dichas zonas, cuando tales mercaderías no tengan origen en TNNF, ni estén destinadas al mismo. La exoneración será asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el TNNF, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las

enajenaciones de mercaderías depositadas en exclaves², que se realicen en dicho periodo. En tal caso será de aplicación al importador el régimen de precios de transferencia.

Si se superase el límite a que refiere el inciso anterior, la exoneración será aplicable exclusivamente a las operaciones con mercaderías no destinadas al TNNF.

Impuesto al Patrimonio

Recientemente además de las modificaciones establecidas en la Ley analizada, encontramos una nueva disposición referente al Impuesto al Patrimonio.

"A partir de los ejercicios cerrados desde el 1 de Enero de 2018 los bienes que posean los sujetos pasivos del Impuesto al Patrimonio depositados en ZF a cierre de ejercicio se consideraran exentos a efectos de la liquidación de este impuesto."

El Artículo 255 de la Ley No. 19.535 publicada el 3/10/2017 sustituye al Artículo 43 de la Ley No. 17.243 del año 2000 estableciendo: "no están comprendidas en la base imponible del Impuesto al Patrimonio establecido en el Título 14 del T.O. 1996, las mercaderías depositadas en régimen de puerto libre, al que refiere el Artículo 2° de la Ley No. 16.246, de 8 de Abril de 1992, y las depositadas en las zonas francas". Por lo cual, a partir de los ejercicios cerrados desde el 1 de Enero de 2018 los bienes que posean los sujetos pasivos del Impuesto al Patrimonio depositados en ZF a cierre de ejercicio se consideraran exentos a efectos de la liquidación de este impuesto.

Además, recordamos que está vigente la exoneración del Impuesto al Patrimonio sobre los bienes afectados a las actividades de las empresas usuarias de ZF, independientemente de si están ubicados dentro o fuera de dicha zona, según lo dispuesto en el Artículo 39 del Decreto No. 454/988.

Por otro lado estarán exentos de este impuesto los créditos que las personas físicas y jurídicas del exterior tengan contra los UZF, originados en las siguientes operaciones:

- Arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales,

2 Según la terminología y definiciones de la legislación aduanera anteriores a la Ley No. 19.276.

Recientes modificaciones introducidas al régimen de Zonas Francas.

comerciales o científicas y del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos

- Remuneraciones de servicios técnicos
- Arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas realizados a sujetos pasivos de este impuesto por titulares domiciliados en el exterior.

IVA

Los usuarios están exonerados de IVA según la Ley de ZF por las operaciones que realicen dentro de zona ya sea cuando se trate de bienes o de servicios.

Para los contribuyentes no usuarios de ZF la circulación de bienes dentro de dichas zonas no estará gravada por el IVA según lo dispuesto por el Artículo 28 del Decreto No. 220/998.

De todas formas, referente a los servicios que necesaria y exclusivamente se prestan en ZF que se consideran exportación de servicios de acuerdo al numeral 7 del Artículo 220/998 cabe destacar que dicho Artículo no establece condiciones subjetivas del prestador del servicio, por lo que podría llegar a quedar comprendido un servicio prestado por un usuario de ZF a otro usuario.

No obstante, recientemente se publicó la Consulta 6.106 donde se concluyó que para que un servicio prestado en ZF sea considerado exportación de servicios, el mismo debe proceder de TNNF y prestarse necesariamente y exclusivamente en ZF. Dicha conclusión se basa en los Artículos 21 de la Ley No. 15.921 y el 29 del Decreto No. 220/998. Entonces, según esta consulta para el caso de los servicios se desprenden

dos situaciones: prestados por no usuarios instalados dentro de ZF los que estarían gravados por este impuesto y los que provengan de TNNF que como ya se mencionó siempre que sean prestados necesaria y exclusivamente en ZF serán considerados exportaciones o de lo contrario gravados.

En el caso de bienes introducidos desde TNNF a ZF son considerados exportación

Hasta el momento las ventas de bienes realizadas desde TNNF a ZF cualquiera sea el adquirente eran consideradas como exportación según los Artículos 21 de la Ley No. 15.921 y el 29 del Decreto No. 220/998,

sin embargo el pasado 30 de Junio ingreso al Parlamento el Proyecto de Ley de Rendición de Cuentas del 2017 donde se dispone: "Agregase al Artículo 21 de la Ley No. 15.921, de 17 de Diciembre de 1987, el siguiente inciso: No se considerara exportación la introducción de bienes, mercancías y materias primas desde territorio nacional no franco a zonas francas, destinados a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de las zonas en oportunidad de realizar su actividad laboral dentro de las mismas, a que refiere el Artículo 37 de la presente ley."

"La Consulta 6.106 donde se concluyó que para que un servicio prestado en ZF sea considerado exportación de servicios, el mismo debe proceder de TNNF y prestarse necesariamente y exclusivamente en ZF."

considerara exportación la introducción de bienes, mercancías y materias primas desde territorio nacional no franco a zonas francas, destinados a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de las zonas en oportunidad de realizar su actividad laboral dentro de las mismas, a que refiere el Artículo 37 de la presente ley."

"El pasado 30 de Junio ingreso al Parlamento el Proyecto de Ley de Rendición de Cuentas del 2017 donde se dispone: "Agregase al Artículo 21 de la Ley No. 15.921, de 17 de Diciembre de 1987, el siguiente inciso: No se considerara exportación la introducción de bienes, mercancías y materias primas desde territorio nacional no franco a zonas francas, destinados a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de las zonas en oportunidad de realizar su actividad laboral dentro de las mismas, a que refiere el Artículo 37 de la presente ley."

Esta disposición va a desfavorecer a las empresas instaladas en ZF (tanto a usuarios como a no usuarios), entre otras a las que ofrecen servicios gastronómicos, que hasta el momento tenían sus ingresos exentos y sus compras a tasa 0, mientras que ahora pasarían a abonar un IVA compras que formaría parte del costo de la empresa.

IMESI

Están exoneradas del IMESI la circulación de bienes en ZF y la introducción de bienes desde el extranjero a ZF.

La introducción de bienes desde ZF al TNNF se considera importación a los efectos del IMESI.

Si bien, respecto a este impuesto no existe norma legal ni reglamentaria que se refiera a la circulación de bienes dentro de las ZF, la posición planteada por la DGI en la Consulta 4.484 del 2008, la cual comparativos, en donde partiendo de que se trata de un impuesto monofásico, si las circulaciones de bienes realizadas dentro de las ZF estuvieran gravadas por IMESI Nevada a situaciones de imposición plurifásica, dado que volvería a estar gravado el bien al momento de su importación definitiva a TNNF.

ICOSA

La exoneración de ICOSA, dispuesta en el Artículo 8 del Decreto No. 450/002, solo rige para empresas que se hayan constituido con el único objeto de realizar operaciones en calidad de usuarios de ZF, con independencia de la firma del contrato o de la existencia de actividad.

Aportes a la seguridad social del personal

En el único caso que quedaría configurada la exoneración de aportes a la seguridad social será cuando el personal extranjero manifieste su voluntad por escrito de no ampararse al sistema de seguridad social.

IRPF/IRNR

Rentas de trabajo

Quienes obtengan rentas de trabajo dentro de ZF tributarán el IRPF. Sin embargo, quienes no posean la nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en ZF, y además hayan manifestado su voluntad de no ampararse al sistema de seguridad social, podrán optar por tributar en relación a las rentas del trabajo por el IRNR.

La opción a que refiere el párrafo anterior solo podrá ejercerse respecto a aquellas actividades que se presten exclusivamente en la ZF, y las mismas no podrán formar parte directa ni indirectamente de otras prestaciones de servicios realizados a residentes de TNNF.

Los usuarios de ZF que sean empleadores de quienes hayan hecho la opción de tributar IRNR serán responsables sustitutos de ese impuesto.

Dividendos

El pago por dividendos está exento de IRNR e IRPF siempre que sean originados en actividades desarrolladas en ZF que se encuentren exentas de IRAE.

Rentas empresariales

En el caso del IRNR se encuentran exoneradas las rentas provenientes de actividades desarrolladas en ZF, por entidades no residentes, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichas zonas, cuando tales mercaderías no

tengan origen en TNNF, ni estén destinadas al mismo. La exoneración será asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el TNNF siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en exclaves³, que se realicen en dicho periodo. En tal caso será de aplicación al importador el régi-

“A partir de la Ley No. 19.566, según lo dispuesto en su Artículo 17, los desarrolladores de ZF localizadas fuera del Área Metropolitana que determine el Poder Ejecutivo, estarán exoneradas de todo tributo nacional creado o a crearse con excepción del IRAE, las CESS y prestaciones legales de carácter pecuniarios establecidas a favor de personas públicas de carácter no estatales de seguridad social.”

men de precios de transferencia.

Tributos Aduaneros

Los bienes y servicios cualquiera sea su origen introducidos desde el exterior a ZF están exentos de todo tributo y los que procedan de TNNF tendrán el tratamiento para exportadores.

Cuando los bienes, servicios mencionados o los elaborados en zona salgan de esta lo harán exentos de todo tributo. En el caso de que el destino de estos sea TNNF se considerara importaciones a todos los efectos.

Asimismo, las ventas desde ZF al MERCOSUR están sujetas al Arancel Externo Común.

Otros beneficios

Desarrolladores

Los desarrolladores continúan sin poder ampararse a ningún beneficio y exenciones del capítulo IV de

Recientes modificaciones introducidas al régimen de Zonas Francas.

la Ley No. 15.921, sin embargo a partir de la Ley No. 19.566, según lo dispuesto en su Artículo 17, los desarrolladores de ZF localizadas fuera del Área Metropolitana que determine el Poder Ejecutivo, estarán exoneradas de todo tributo nacional creado o a crearse con excepción del IRAE, las CESS y prestaciones legales de carácter pecuniarios establecidas a favor de personas públicas de carácter no estatales de seguridad social.

A estos efectos el Poder Ejecutivo deberá establecer condiciones adicionales de modo de compensar eventuales desventajas de localización de las ZF y potenciar su impacto en el desarrollo de las localidades respectivas.

Asimismo, en todos los casos los desarrolladores podrán acceder a los beneficios dispuestos en la sección II del Capítulo III de la Ley de Inversiones Ley No. 16.906.

Propiedad intelectual y otros bienes intangibles

A partir de ahora las rentas derivadas de la explotación de estos derechos estarán exentas siempre que provengan de actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo dentro de ZF, por tanto para que el contribuyente obtenga este beneficio debe ser el quien incurra en los gastos en investigación y desarrollo que insuma el intangible que genere los ingresos. Esta modificación se realizó para evitar la posibilidad de que un UZF compre software desarrollado en el exterior lo triángule y lo venda a terceros países.

''Para que el contribuyente obtenga este beneficio debe ser el quien incurra en los gastos en investigación y desarrollo que insuma el intangible que genere los ingresos.''

Se agrega además, que cuando se trate de bienes intangibles amparados por la normativa de protección y registro de los derechos de propiedad intelectual, las rentas derivadas de los mismos podrán ser exoneradas exclusivamente por el monto correspondiente a la relación que guarden los gastos o costos directos incurridos para desarrollar dichos activos incrementados en un 30% sobre los gastos o costos totales incurridos para desarrollarlos. Esta limitación a la exoneración se establece a partir de los requerimientos de la Acción 5, que busca que la proporción de ingresos que pueda beneficiarse con el régimen de propiedad intelectual sea la misma proporción que existe entre los gastos calificados con respecto al total de gastos. Con el mismo fundamento recientemente se modificó la normativa del IRAE y de la Ley de Promoción de Inversiones.

Excepción de aplicar el régimen de ZF para empresas instaladas dentro de zona- Ley de promoción de actividades industriales declaradas de Interés Nacional Según el Artículo 2 del Decreto No. 96/995 las empresas industriales UZF que hayan sido declaradas de Interés Nacional de acuerdo a lo dispuesto en la Ley No. 14.178, podrán optar por estar bajo el régimen de las ZF o pasar a regirse por el régimen aplicable a las actividades industriales en TNNF y ampararse a los beneficios de la ley mencionada.

Finalmente la ley faculta al Poder Ejecutivo a elaborar un Texto Ordenado donde se recopilen las disposiciones vigentes de fuente legal aplicables a las ZF, lo cual entendemos que sería de gran utilidad vista la dispersión de las normas actuales que rigen sobre el tema.