

REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ZONAS FRANCAS EN EL URUGUAY

por los Cres. Sylvia Diaz y Víctor Meerovich

Trabajo sobre el Tema “Las Zonas Francas en la región latinoamericana y su régimen tributario”, presentado al 3er. Encuentro Regional Latinoamericano de Tributación Internacional, IFA 2011, a realizarse del 11 al 13 de mayo en Bogotá, Colombia.

1. Breve reseña de la evolución histórica del Régimen de Zonas Francas en el Uruguay

El régimen de Zonas Francas actualmente vigente en el Uruguay ha sido establecido por la Ley No. 15.921 del 17/12/1987 (en adelante Ley de Zonas Francas), la cual ha sido reglamentada por el Decreto No. 454/988 del 08/07/1988.

Dicha ley, en su artículo 1º. declara *“de interés nacional la promoción y desarrollo de las Zonas Francas, con los objetivos de promover inversiones, expandir las exportaciones, incrementar la utilización de mano de obra nacional e incentivar la integración económica internacional”*.

El régimen fue instituido en el Uruguay en la década de 1920, con la sanción de la Ley No. 7.593 del 20/06/1923. Posteriormente, se sancionaron las leyes Nos. 8.739 del 15/07/1931 y 11.392 del 14/12/1949, siendo ésta última la que estableció el régimen para el funcionamiento de las Zonas Francas en los Puertos de Colonia y Nueva Palmira. Pero fue con la sanción de la Ley No. 15.921 del 17/12/1987 que se revitalizó el régimen, cobrando el desarrollo creciente que ha demostrado hasta la actualidad. En efecto, desde la sanción de la Ley de Zonas Francas hasta hoy se han instalado en nuestras Zonas Francas un gran número de empresas industriales, comerciales y de servicios, tanto nacionales como extranjeras, que han encontrado en el régimen una gran oportunidad de negocios, fundamentalmente basados en las exenciones que se le otorgan desde el punto de vista fiscal, las cuales constituyen el tema del presente trabajo y que desarrollaremos a partir del apartado 2. del mismo.

Actualmente funcionan en el Uruguay diez Zonas Francas localizadas en Montevideo, Colonia, Colonia Suiza, Nueva Palmira, Libertad, Florida, Río Negro, Fray Bentos y Rivera. Asimismo, se encuentra en etapa de construcción otra Zona Franca (de servicios) en Montevideo, una en Canelones y otra en el departamento de Colonia. Las Zonas Francas de Colonia y Nueva Palmira son Estatales, siendo la de Colonia administrada por privados.

Han marcado hitos importantes en esta breve reseña histórica del régimen de Zonas Francas en el Uruguay, por un lado la Decisión No. 8 del Consejo del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), del 05/08/1994, la que estableció que las mercaderías provenientes de Zonas Francas comerciales, industriales, de zonas de procesamiento de exportaciones y de áreas aduaneras especiales, introducidas al territorio no franco de cualquiera de los países miembros del MERCOSUR se encuentran sujetas al

pago del Arancel Externo Común (AEC).¹ Esta decisión tuvo como consecuencia para nuestro país un viraje en las actividades realizadas en las Zonas Francas, pasando de ser áreas de desarrollo industrial y logístico a áreas de gran desarrollo de las actividades de servicios.

Y por otro lado, la promulgación de la Ley de Reforma Tributaria No. 18.083 (en adelante LRT) del 27/12/2006, la que en lugar de perjudicar al régimen lo ha mantenido e incluso mejorado en algunos aspectos que serán desarrollados más adelante en el presente trabajo. A este respecto, cabe recordar que dicha norma dejó sin efecto otros instrumentos de incentivo mediante regímenes tributarios preferentes, como fue el caso de las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFIs).

2. Concepto de Zonas Francas según la normativa uruguaya vigente y actividades permitidas

La Ley No. 15.921 del 17/12/1987², en su artículo 2º., define a las Zonas Francas como áreas del territorio nacional de propiedad pública o privada, cercadas y aisladas eficientemente, las que son determinadas por el Poder Ejecutivo previo asesoramiento de la Comisión Honoraria Asesora de Zonas Francas, con el fin de que se desarrollen en ellas con las exenciones tributarias y demás beneficios que se detallan en dicha ley, toda clase de actividades industriales, comerciales o de servicios y entre ellas:

- A) Comercialización de bienes, depósito, almacenamiento, acondicionamiento, selección, clasificación, fraccionamiento, armado, desarmado, manipulación o mezcla de mercancías o materias primas de procedencia extranjera o nacional.
- B) Instalación y funcionamiento de establecimientos fabriles.
- C) Prestación de todo tipo de servicios, no restringidos por la normativa nacional, tanto dentro de la zona franca como desde ella a terceros países.

Asimismo, dispone que los usuarios de Zonas Francas pueden brindar los siguientes servicios telefónicos o informáticos, desde Zonas Francas hacia el territorio nacional no franco, respetando los monopolios, exclusividades estatales y/o concesiones públicas:

- 1) Centro Internacional de llamadas (International Call Centers), excluyéndose aquellos que tengan como único o principal destino el territorio nacional³,
- 2) Casillas de correo electrónico,
- 3) Educación a distancia,
- 4) Emisión de certificados de firma electrónica.

¹ Se dejó fuera de dicha disposición a las Áreas Aduaneras Especiales existentes de Manaos y Tierra del Fuego, las que se estableció podían funcionar bajo su régimen actual hasta el año 2013.

² Según la redacción dada por el artículo 65 de la Ley No. 17.292 de 25/01/2001.

³ El artículo 3 del Decreto No. 71/001 del 23/02/2001 reglamentó esta disposición, estableciendo que el número de llamadas entradas y salidas, de los servicios telefónicos brindados por los Centros Internacionales de llamadas con destino al territorio nacional, deberá ser inferior al 50% de las llamadas totales de los servicios telefónicos brindados por tales Centros Internacionales de Llamadas.

En virtud de lo establecido por la normativa citada, los servicios mencionados anteriormente reciben el mismo tratamiento tributario que los servicios prestados desde el exterior, ya sea en lo que refiere al prestador, así como a la deducibilidad del mismo por parte del prestatario.

- D) Otras que a juicio del Poder Ejecutivo resultaran beneficiosas para la economía nacional o para la integración económica y social de los Estados.

Con respecto a este literal D), aclara el artículo 2º. comentado que en caso de que por este medio se habilitara la prestación de nuevos servicios desde Zona Franca hacia el territorio no franco, los mismos estarán alcanzados por el régimen tributario vigente al momento de la habilitación, pudiendo establecerse el mismo en base a regímenes de retención de impuestos con carácter definitivo, de acuerdo con lo que establezca el Poder Ejecutivo.

Basándose en dicha norma, el Poder Ejecutivo dictó una serie de decretos con el objetivo de ampliar el elenco de servicios que se pueden prestar, por parte de usuarios de Zona Franca, al territorio nacional no franco y el régimen tributario aplicable a los mismos.

En efecto, por medio de la sanción del Decreto No. 84/006 del 20/03/2006 y decretos posteriores⁴, se dispuso que los usuarios de Zonas Francas podrán desarrollar los siguientes servicios desde Zona Franca a territorio nacional no franco:

- a) Servicios de producción de soportes lógicos, asesoramiento informático y capacitación informática.
- b) Servicios de gestión, administración, contabilidad y similares brindados a entidades vinculadas, dedicadas a la prestación de servicios logísticos tanto navieros como portuarios, siempre que dichas prestaciones no superen el 20% del total de los ingresos del ejercicio.
- c) Servicios de revelado de material fílmico y su digitalización y corrección de color.

La norma mencionada estableció que en la parte correspondiente a las actividades referidas anteriormente, los usuarios de Zona Franca no estarán alcanzados por las exoneraciones dispuestas por la Ley de Zonas Francas, debiendo liquidar y pagar los impuestos de acuerdo con el régimen general de tributación. Más adelante en el presente trabajo, en oportunidad de analizar las exoneraciones tributarias de que gozan los usuarios del Régimen de Zonas Francas, haremos mención al tratamiento específico que tienen estas actividades, desde el punto de vista tributario.

En síntesis y en virtud de lo establecido por el marco legal anteriormente referido, las Zonas Francas son áreas aisladas del territorio nacional que gozan de excepciones aduaneras y fiscales, además de estar excluidas de la jurisdicción de los monopolios estatales. Esto las diferencia de la mayoría de las zonas

⁴ Decreto No. 496/007 del 17/12/2007 y No. 539/09 del 30/11/2009.

francas del mundo, donde en general, sólo se contemplan beneficios aduaneros y algunas exenciones fiscales de carácter limitado.

3. Sujetos intervinientes: Explotadores y Usuarios

Las Zonas Francas pueden ser explotadas directamente por el Estado o por particulares debidamente autorizados⁵.

La explotación se define como la operación por la cual, a cambio de un precio convenido con cada usuario, una persona física o jurídica provee la infraestructura necesaria y suficiente para la instalación y funcionamiento de una zona franca.⁶ Dicha autorización es de carácter oneroso ya sea mediante el pago al Estado de una suma única o mediante el pago de un canon periódico según se convenga.⁷

Las empresas particulares autorizadas a explotar una Zona Franca no están amparadas en las exenciones y beneficios que la Ley de Zonas Francas concede a los usuarios, sin perjuicio de que la ley prevé que el explotador puede obtener, si corresponde, la declaratoria de interés nacional al amparo de las normas de Promoción Industrial.

Por su parte, los usuarios de Zonas Francas son las personas físicas o jurídicas que adquieran el derecho a desarrollar en Zona Franca cualquiera de las actividades a que refiere el artículo 2 de la Ley de Zonas Francas y que fueran mencionadas en el apartado anterior del presente trabajo.⁸ La ley prevé la existencia de dos tipos o categorías de usuarios: los directos y los indirectos. En ambos casos la ley prohíbe a las empresas instaladas en Zonas Francas desarrollar actividades industriales, comerciales y de servicios, fuera de las mismas.

Usuarios directos, según la definición dada por el artículo 15 de la Ley No. 15.921 son aquellos que adquieren su derecho a operar en zona franca mediante contrato celebrado con quien explota la misma, sea el Estado o un particular debidamente autorizado.

Usuarios indirectos, por su parte, son aquellos que adquieren su derecho a operar en zona franca mediante contrato celebrado con el usuario directo utilizando o aprovechando sus instalaciones.

En ambos casos, los referidos contratos deben ser registrados y aprobados por la Dirección de Zonas Francas - actualmente Área de Zonas Francas dependiente de la Dirección General de Comercio- y una vez inscriptos serán oponibles a terceros. Vale aclarar que los beneficios y exenciones que establece la

⁵ Las Zonas Francas de Colonia y Nueva Palmira son Estatales, siendo la de Colonia administrada por privados. El resto de las Zonas Francas instaladas en nuestro país, y las autorizadas que aún no comenzaron a operar son explotadas por privados.

⁶ Artículo 8 de la Ley No. 15.921.

⁷ Artículo 10 de la Ley No. 15.921.

⁸ Según lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley No. 15.921.

Ley de Zonas Francas para ambas categorías de usuarios se vuelven efectivos con la aprobación del contrato por parte del Área de Zonas Francas.

En una u otra hipótesis, usuarios directos o indirectos, los usuarios de Zonas Francas gozan de idénticos beneficios y exenciones fiscales y de otro tipo.

El artículo 18 de la Ley de Zonas Francas establece una condición que deben cumplir los usuarios de Zonas Francas a fin de poder mantener su calidad de tales y las exoneraciones tributarias, franquicias, beneficios y derechos que les concede dicha norma: deben emplear en las actividades que desarrollen en las Zonas Francas un mínimo del 75% de personal constituido por ciudadanos uruguayos, naturales o legales. Sin perjuicio de la condición general enunciada, en casos excepcionales, este porcentaje puede ser reducido previa autorización del Poder Ejecutivo, atendiendo a características especiales de la actividad a desarrollar y razones de interés general.⁹

Con respecto al cumplimiento de la condición anteriormente mencionada, en el pasado había creado ciertas dudas de interpretación si a los efectos del cálculo del porcentaje de trabajadores uruguayos, en el caso de Sociedades Anónimas (SA), debían ser tomados en cuenta los directores de la sociedad. A este respecto, cabe mencionar que el artículo 33 del Decreto No. 454/988, al reglamentar la forma en que se debe pedir la autorización al Poder Ejecutivo para utilizar personal extranjero en un porcentaje mayor al establecido en la ley, dispone *que “en los casos que un usuario pretenda utilizar personal extranjero en un porcentaje superior al 25% del total de sus dependientes (...)”*. (destacado nuestro)

En consecuencia, la consideración o no de los directores a los efectos del porcentaje dependía de su calificación como “dependiente”. Dicho análisis debía hacerse caso a caso verificando el cumplimiento de los requisitos esenciales que definen la calidad de dependiente en materia laboral, principalmente la existencia de subordinación económica y técnica. A este respecto, el Área de Zonas Francas había adoptado recientemente el criterio de que en aquellos casos en los cuales el director además tenía un contrato de trabajo, es decir que desempeñaba una función en la empresa en forma remunerada y en condiciones de subordinación técnica, debía ser considerado un dependiente y por tanto computar en el porcentaje antes mencionado.

Las dudas que se pudieron haber planteado en el pasado quedaron zanjadas con el reciente dictado del Decreto No. 344/010 del 25/11/2010, el cual, en su artículo 11, establece que a los efectos del cumplimiento de lo establecido por el artículo 18 de la Ley No. 15.921, se contabilizarán dentro del 75% de personal constituido por ciudadanos uruguayos, naturales o legales, tanto al personal dependiente propiamente dicho como a los directores que ejerzan actividad remunerada en la empresa. A tales efectos,

⁹ En la práctica dicha autorización ha sido otorgada por el Poder Ejecutivo en diversas oportunidades pero con límite temporal, vencido el plazo de concesión de dicha excepción, la empresa debe cumplir con el porcentaje del 75% y si no cumple pedir una nueva excepción, para cuyo otorgamiento el Poder Ejecutivo valora determinados aspectos como el desarrollo de un plan de capacitación para el personal uruguayo.

se estará a lo declarado ante los organismos previsionales nacionales o ante el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Y se aclara que dicho porcentaje deberá mantenerse durante toda la vigencia del contrato y sus prórrogas.

4. Beneficios tributarios otorgados a los usuarios del régimen

4.1 Breve descripción de los principales impuestos que gravan las actividades empresariales en el Uruguay

A los efectos de enmarcar los beneficios tributarios que el Régimen de Zonas Francas otorga a los usuarios, tanto directos como indirectos del mismo, previamente realizaremos una breve descripción de los principales impuestos que gravan las actividades empresariales en nuestro país.

- El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) grava, a la tasa anual del 25%, las rentas netas empresariales de fuente uruguaya¹⁰. Se consideran rentas empresariales las obtenidas por una serie de sujetos, entre los se encuentran las SA y las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley de Sociedades Comerciales No. 16.060 del 04/09/1989, cualesquiera sean los factores productivos utilizados. Asimismo, el IRAE grava las actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios realizadas por empresas.¹¹
- El Impuesto al Patrimonio (IP) grava a la tasa anual del 1,5% el patrimonio fiscal (activos en el país, deducidos ciertos pasivos) al cierre del ejercicio económico anual de, entre otros, los contribuyentes del IRAE.
- El Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA) es un impuesto menor que grava a las SA en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal.
- El Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava la circulación interna de bienes, las prestaciones de servicios dentro del territorio nacional, las importaciones de bienes y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles. La tasa básica del impuesto es del 22%. No están gravadas las exportaciones de bienes ni tampoco aquellas exportaciones de servicios que determine el Poder Ejecutivo.
- El Impuesto Específico Interno (IMESI) grava la primera enajenación realizada por los productores o importadores de ciertos productos en el mercado local. Las exportaciones no están gravadas y la tasa varía según el artículo de que se trate.

Por su parte, corresponde a estos efectos referirnos a dos impuestos que fueron creados por la LRT y que serán mencionados en el presente trabajo: el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR):

¹⁰ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7 del Título 4, Texto Ordenado 1996, se consideran de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

¹¹ Según lo establecido por el literal B) del artículo 3 del Título 4, Texto Ordenado 1996, se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.

- El IRPF es un impuesto personal y directo que grava las rentas obtenidas por las personas físicas residentes. El impuesto se aplica bajo un sistema dual que distingue las rentas derivadas del factor productivo capital, gravadas a tasas proporcionales que van del 3% al 12%, y las derivadas del factor productivo trabajo, gravadas a tasas progresivas que van del 0% al 25%.

- El IRNR es un impuesto anual que grava a la tasa general del 12% las rentas de fuente uruguaya obtenidas por personas físicas y jurídicas no residentes. Grava rentas derivadas de actividades empresariales, rendimientos del trabajo, rendimientos del capital y rentas por incrementos patrimoniales. En términos generales, el tributo se aplica por vía de retención a través de las empresas locales que paguen o acrediten rentas gravadas al exterior.

Ambos impuestos gravan, a la tasa del 7%, los dividendos y utilidades pagados o acreditados por los contribuyentes del IRAE, en tanto dichos dividendos o utilidades se hayan originado en rentas gravadas por el citado tributo.

4.2 Beneficios tributarios otorgados a los usuarios de Zonas Francas

Los usuarios de Zonas Francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquellos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la Zona Franca. Esta exoneración amplia de tributos es asegurada por el Estado al usuario, bajo la responsabilidad de daños y perjuicios, durante la vigencia de su contrato.¹²

Los tributos principales comprendidos en la exoneración de referencia son los siguientes: IRAE, IP, ICOSA, IVA e IMESI.

No están comprendidas en la exoneración amplia de tributos otorgadas a los usuarios del régimen, las Contribuciones Especiales de Seguridad Social (CESS) y las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de seguridad social (Caja de Jubilaciones y Pensiones Bancarias, Caja de Jubilaciones y Pensiones de Profesionales Universitarios y Caja Notarial). Por su parte, cuando el personal extranjero que trabaje en la Zona Franca exprese por escrito su deseo de no beneficiarse del sistema de seguridad social vigente en la República, no existirá obligación de realizar los aportes correspondientes.¹³

Con respecto a la tributación del IRPF por parte del personal que trabaja en Zona Franca, no existe ninguna exoneración. Sin perjuicio de ello, tanto las normas de residencia del IRPF como las del IRNR establecen que quienes no posean nacionalidad uruguaya y presten servicios personales en Zona Franca, excluidos del régimen de tributación al Banco de Previsión Social (BPS) de acuerdo con lo establecido anteriormente, pueden optar por tributar el IRNR en relación a las rentas del trabajo. Dicha opción solamente puede ser ejercida respecto de aquellas actividades que se presten exclusivamente en la Zona

¹² Artículo 19 de la Ley No. 15.921 y 34 del Decreto No. 454/988.

¹³ Según lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley No. 15.921.

Franca, y los servicios antedichos no formen parte directa o indirectamente de otras prestaciones de servicios realizadas a residentes del territorio nacional no franco.

Esta opción debe ser evaluada caso a caso y la conveniencia por tributar uno u otro impuesto dependerá del monto de la remuneración de la persona y de su situación personal, puesto que en algunos casos de sueldos elevados podrá convenir tributar un impuesto como el IRNR con una tasa única del 12% aplicable a la totalidad del ingreso versus el IRPF que tiene un mínimo de no imposición y aplica tasas progresivas del 10% al 25%, a escalas de rentas y admite deducciones.

4.3 Tratamiento tributario de los servicios prestados por usuarios desde Zona Franca a territorio nacional no franco

En el caso particular de los servicios que la ley autoriza a los usuarios de Zona Franca a brindar desde Zona Franca hacia el territorio nacional no franco, es necesario distinguir entre aquellos servicios que están consagrados en el literal C) del artículo 2º. de la Ley de Zonas Francas (centros internacionales de llamadas – call centers – casillas de correo electrónico, educación a distancia y emisión de certificados de firma electrónica), de aquellos que fueron autorizados por el Poder Ejecutivo al amparo de lo dispuesto por el literal D) de la misma norma. Entre estos últimos se encuentran, en forma sintética, los servicios de producción de soportes lógicos y actividades conexas, servicios de gestión, administración y contabilidad prestados a entidades vinculadas dedicadas a la prestación de servicios logísticos y los servicios de revelado de material fílmico y posteriores servicios conexos.¹⁴

El tratamiento tributario de uno y otro grupo de servicios es diferente.

Con relación al tratamiento tributario del primer grupo de servicios, vale destacar que la disposición legal establece que dichos servicios deban ser tratados desde el punto de vista tributario del mismo modo que lo son los servicios prestados desde el exterior lo que implica que, puesto que nuestro sistema tributario recoge con carácter de principio general el criterio de la fuente o territorialidad, sólo estarán gravados los referidos servicios por la parte de los mismos que se preste en territorio nacional no franco.

Para el caso del segundo grupo de servicios, es importante destacar que si bien la ley prevé que dicho régimen tributario se pueda establecer en base a regímenes de retención de impuestos con carácter definitivo, los Decretos que han regulado estas actividades¹⁵ recogen una solución diferente. En efecto, dichas normas reafirman, por una parte, que los usuarios de Zona Franca no estarán alcanzados por las exoneraciones tributarias dispuestas en la Ley de Zonas Francas por la parte correspondiente a las actividades de prestaciones de servicios desde la Zona Franca al territorio nacional no franco, anteriormente enumeradas, y establecen, por otra parte, que los mismos deben liquidar y pagar los impuestos en el régimen general de tributación. En este sentido, disponen lo siguiente:

¹⁴ Para mayor detalle de los servicios comprendidos, ver la página 3 del presente trabajo.
¹⁵ Decretos Nos. 84/006 del 20/03/2006, 496/007 del 17/12/2007 y 539/009 del 30/11/2009.

- deben liquidar el IRAE por las referidas actividades, incluyendo en su declaración jurada del impuesto las rentas gravadas y no gravadas¹⁶,
- en caso de existir bienes afectados parcialmente al giro gravado, se debe incluir en la liquidación del IP en forma proporcional,
- a partir del mes en que comiencen a realizar las actividades autorizadas las empresas usuarias deben comenzar a realizar anticipos a cuenta del ICOSA, y
- para la liquidación del IVA, correspondiente a las operaciones mencionadas, la deducción del impuesto incluido en las adquisiciones de bienes y servicios no destinados exclusivamente a las mismas, se realizará en la proporción correspondiente a las operaciones gravadas.

4.4 Tratamiento tributario de los usuarios de Zonas Francas como agentes de retención de impuestos

Ha sido una cuestión discutida si los usuarios de Zonas Francas deben actuar como agentes de retención del Impuesto a la Renta, cuando pagan o acreditan rentas a personas del exterior, o del IP cuando mantienen ciertos saldos pasivos al 31 de diciembre de cada año con sujetos del exterior.¹⁷

Marcó un hito trascendente en dicha discusión el dictado del Decreto No. 311/005 del 19/9/2005, el cual fue posteriormente modificado por el Decreto No. 347/005 del 26/9/2005.

Dicho decreto fue dictado en el marco del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) de carácter instantáneo, impuesto que gravaba, hasta la entrada en vigencia de la LRT, los pagos de distintos tipos de rentas a sujetos del exterior por parte de sujetos pasivos del IRIC anual¹⁸. En los resultados del mismo quedó clara la posición del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) en cuanto a que los usuarios del régimen de Zonas Francas están obligados a retener el IRIC en el pago de dichas rentas a sujetos del exterior. Por su parte, según la posición del MEF también debían actuar como agentes de retención del IP por ciertos pasivos que pudieran mantener al 31 de diciembre de cada año, con personas físicas domiciliadas en el exterior o con personas jurídicas constituidas en dicho ámbito territorial.

Partiendo de dicha premisa, el Poder Ejecutivo consideró conveniente otorgar, en el marco de las disposiciones legales vigentes, aquellos beneficios que redujeran el costo operativo de los usuarios de Zonas Francas, con la finalidad de captar una mayor transferencia tecnológica y situar al régimen en

¹⁶ Con respecto a los servicios de producción de soportes lógicos y servicios conexos, vale aclarar que la aplicación del "régimen general de tributación" en materia de IRAE implicó la no tributación por estas rentas por los ejercicios económicos finalizados hasta el 31/12/2009. Por su parte, para los ejercicios finalizados entre el 01/01/2010 y el 31/12/2010, las referidas rentas estuvieron exoneradas del IRAE en un 50%.

¹⁷ A este respecto, ver ECHENAGUSIA, Soledad y MARQUES, Patricia: "Situaciones particulares relativas a los hechos generadores instantáneos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC)" Revista Tributaria No. 143 del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Montevideo, 1998, págs 229 y ss.

¹⁸ Estaban gravadas por el IRIC de carácter instantáneo, a la tasa del 30% y bajo ciertas condiciones, las siguientes rentas pagadas por sujetos pasivos del IRIC anual a sujetos del exterior: las rentas derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o enajenación de marcas de fábrica o de comercio, de patentes, de modelos industriales o privilegios, de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (rentas por regalías), rentas derivadas del arrendamiento, del uso y cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos; remuneraciones por servicios técnicos y las rentas derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas.

condiciones de competencia internacional. Es por esto que, por vía del dictado del Decreto No. 311/005, se declararon promovidas al amparo de lo dispuesto por la Ley de Inversiones No. 16.906 del 07/01/1998, las prestaciones de servicios y enajenaciones de bienes inmateriales referidas anteriormente, realizadas a usuarios de Zonas Francas por personas físicas domiciliadas en el exterior y por personas jurídicas constituidas en el exterior, exonerándose del IRIC de carácter instantáneo el pago, por parte de usuarios de Zona Franca, de las rentas derivadas de dichas actividades y del IP a los créditos que las personas físicas y jurídicas del exterior tuvieran contra los usuarios de Zonas Francas originados en las operaciones referidas.

Con el dictado de la LRT No. 18.083 del 27/12/2006, se deroga el IRIC introduciéndose un sistema de imposición a la renta basado en tres impuestos: el IRAE , el IRPF y el IRNR, éste último, como ya fuera mencionado, aplicable a las personas físicas y jurídicas no residentes.

El artículo 23 del Decreto Reglamentario del IRNR No. 149/007 del 26/04/2007, al referirse a las exoneraciones del impuesto establece que las exoneraciones dispuestas por el Decreto N° 311/005 para el IRIC, serán aplicables al IRNR.

De todo lo dicho anteriormente surge que actualmente están exoneradas del IRNR las siguientes rentas por servicios y enajenaciones de bienes intangibles a usuarios de Zonas Francas, obtenidas por personas físicas y jurídicas del exterior:

- rentas derivadas del 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, comerciales o científicas.
- rentas derivadas del arrendamiento, del uso, cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos,
- remuneraciones de servicios técnicos,
- rentas derivadas del arrendamiento, uso, cesión de uso o de la enajenación de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas.

Por su parte, están exonerados del IP los créditos que las personas físicas y jurídicas del exterior mantuvieran al 31 de diciembre de cada año contra los usuarios de Zona Franca, originados en las operaciones referidas anteriormente.

Por último, cabe destacar que están exonerados del IRNR los intereses de los préstamos otorgados a contribuyentes del IRAE cuyos activos afectados a la obtención de rentas no gravadas por ese tributo superen el 90% del total de sus activos valuados según normas fiscales. Dado que los usuarios de Zona

Franca cumplen con dicha regla, los intereses por préstamos que paguen o acrediten a personas físicas o jurídicas no residentes están exonerados del IRNR.¹⁹

5. Tratamiento tributario del resto de las personas que operan en Zona Franca

Los usuarios del régimen de Zonas Francas no son los únicos que pueden operar dentro de las Zonas Francas en el Uruguay. Cualquier empresa nacional o extranjera puede desarrollar operaciones comerciales dentro de las Zonas Francas. Es decir, cualquier empresa puede ingresar mercadería de su propiedad consignándola a nombre de un usuario, sin transferirle la propiedad de la misma.

Esta modalidad operativa es utilizada por empresas importadoras de plaza que ingresan la mercadería desde el exterior del país a la Zona Franca y la mantienen en dicha zona de modo de diferir el pago de los tributos de importación mientras no necesiten la mercadería para su venta en el mercado interno. Por lo que dicha modalidad operativa conlleva beneficios en materia de tributos de importación, no así beneficios en materia de tributos directos, puesto que son los usuarios del régimen los únicos amparados en la totalidad de los beneficios que otorga la ley.

No obstante ello, las personas físicas o jurídicas del exterior que actúen en ZF gozan de las siguientes exoneraciones:

- Las rentas provenientes de actividades desarrolladas por entidades no residentes, entre otros exclaves, en las Zonas Francas, con mercaderías de origen extranjero manifestadas en tránsito o depositadas en dichos exclaves, cuando tales mercaderías no tengan origen en territorio aduanero nacional ni estén destinadas al mismo, están exoneradas del IRNR. Dicha exoneración es asimismo aplicable cuando las citadas mercaderías tengan por destino el territorio aduanero nacional, siempre que tales operaciones no superen en el ejercicio el 5% del monto total de las enajenaciones de mercaderías en tránsito o depositadas en los exclaves que se realicen en dicho período.²⁰
- Las mercaderías depositadas en Zona Franca cuyos titulares sean personas físicas o jurídicas extranjeras no quedan alcanzadas por el IP.²¹

6. Tratamiento tributario de las mercaderías y servicios

El artículo 21 de la Ley No. 15.921 dispone que los bienes, servicios, mercancías y las materias primas, cualquiera sea su origen, introducidos a las Zonas Francas están exentos de todo tributo o cualquier otro instrumento de efecto equivalente sobre la importación o de aplicación en ocasión de la misma, aún aquellos en que por ley se requiera exoneración específica cualquiera fuera su naturaleza, por cuanto la importación recién se configuraría cuando el bien salga de Zona Franca e ingrese a territorio nacional no franco. En efecto, según lo dispone el artículo 22 de la Ley de Zonas Francas, cuando fueren introducidos

¹⁹ Según lo dispuesto por el literal B) del artículo 15 del Título 8, Texto Ordenado 1996.

²⁰ Literal L) del artículo 15 del Título 8, Texto Ordenado 1996.

²¹ Artículo 43 de la Ley No. 17.243 del 29/06/2000.

desde las Zonas Francas al territorio nacional no franco, bienes, servicios, mercancías y materias primas existentes en ellas o elaboradas en las mismas se considerarán importaciones a todos sus efectos.

Esta exoneración es de carácter objetivo, es decir, que se aplica en todos los casos, sin importar si el adquirente posee o no el carácter de usuario de Zona Franca y comprende los siguientes tributos: Impuesto Aduanero Unico a la Importación (IMADUNI), Recargos a la Importación, IVA e IMESI.

Asimismo, el artículo 22 de la Ley No. 15.921 establece que los bienes, servicios, mercancías y materias primas introducidas en las Zonas Francas y los productos elaborados en ellas, pueden salir de las mismas hacia terceros países en cualquier momento, exentos de todo tributo, o cualquier otro instrumento de efecto equivalente, gravámenes y recargos creados o a crearse, incluso aquellos en que por ley se requiera exoneración específica cualquiera fuera su naturaleza; en síntesis, se los exonera de todos aquellos tributos que eventualmente pudieran gravar las operaciones de exportación.

Por su parte, según lo dispuesto por los artículos 43 y 46 del Decreto No. 454/988, la circulación de bienes dentro de la Zona Franca se encuentra exonerada del IVA y del IMESI. Con respecto al tratamiento de las prestaciones de servicios, nos referiremos en el apartado 6.2 del presente trabajo.

Estas exoneraciones son las propias y naturales de las Zonas Francas, comunes a la generalidad de las Zonas Francas en el mundo.

El régimen de Zonas Francas vigente en nuestro país prevé adicionalmente – en el artículo 21 de la Ley de Zonas Francas - que los bienes, servicios, mercaderías y materias primas que procedan de territorio nacional no franco y sean introducidos a las Zonas Francas lo serán de acuerdo a todas las normas vigentes para la exportación en ese momento.

Tanto el caso de la introducción de bienes desde territorio nacional no franco a las Zonas Francas como el caso de la prestación de servicios en o desde territorio nacional no franco a usuarios de Zona Franca y las prestaciones de servicios en Zona Franca por parte de no usuarios del régimen, ha creado controversias en materia de su tratamiento para el IVA y en algunos casos las sigue creando, las que serán abordadas en los apartados siguientes del presente trabajo.

6.1 Tratamiento para el IVA de la introducción de bienes desde territorio nacional no franco a las Zonas Francas

En primer lugar, abordaremos la problemática que ha creado el tratamiento para el IVA de la introducción de bienes desde territorio nacional no franco a la Zona Franca y a continuación, en el apartado siguiente, mencionaremos las que atañen a las prestaciones de servicios.

Con respecto a la introducción de bienes desde territorio nacional no franco a las Zonas Francas, hasta muy recientemente la Administración Tributaria había sostenido el criterio de que únicamente debían ser consideradas exportaciones – y por tanto desgravadas del IVA - las ventas de bienes desde territorio nacional no franco a Zona Franca cuando el adquirente de los bienes fuera un usuario de Zona Franca.²²

Esta posición encontraba sustento en que la Dirección General Impositiva (DGI) entendía que seguía vigente la Resolución No. 64/992 del 31/01/1992 la que establecía, en su numeral 1º., que la circulación de bienes de territorio nacional no franco a zona franca, se considera exportación en tanto el adquirente sea un usuario de zona franca (subrayado nuestro).

A nuestro juicio, basándonos en lo establecido por el artículo 21 de la Ley No. 15.921 mencionado anteriormente y en el artículo 29 del Decreto Reglamentario del IVA No. 220/998 del 12/08/1998²³, la operación de venta de bienes desde territorio nacional no franco a Zonas Francas debe ser tratada como una exportación en todos los casos y no solamente cuando dichas ventas se realizan a empresas usuarias.

Con respecto a lo establecido por la Resolución No. 64/992, en nuestra opinión la misma resulta contraria a lo previsto por la Ley de Zonas Francas y también respecto al Decreto Reglamentario del IVA, normas de rango superior a dicha resolución.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, cabe aclarar que desde el MEF y la Administración Tributaria se ha revisto en los últimos meses la posición anteriormente mencionada, primero con el dictado del Decreto No. 302/010 del 12/10/2010 y luego con la emisión de la Consulta de la DGI No. 5.405 del 15/02/2011.

El Decreto No. 302/010 estableció en sus resultandos y considerandos que en la Ley de Zonas Francas coexisten exoneraciones genéricas de carácter subjetivo otorgadas a quienes tienen la calidad de usuario con otras exoneraciones y disposiciones específicas propias de los éxclaves, de naturaleza objetiva. En este sentido, señaló que el artículo 21 de dicha norma, es de carácter claramente objetivo por lo que procede su aplicación en relación con todos aquellos sujetos que realicen las operaciones que las mismas establecen.

Sin perjuicio de lo establecido en dichos resultandos y considerandos, la parte dispositiva de decreto no es del todo clara puesto que establece que la exención y el régimen de exportación establecidos en el artículo

²² A este respecto ver la Consulta de la DGI No. 5.223 del 23/07/2009.

²³ “Artículo 29º.- Zonas Francas.- Los bienes, servicios, mercaderías y materias primas que procedan de territorio nacional no franco y sean introducidos a las Zonas Francas, tendrán para el Impuesto al Valor Agregado, el tratamiento previsto para las exportaciones por las normas legales y reglamentarias del tributo.”

21 de la Ley N° 15.921 son de aplicación a los usuarios de zonas francas y a los explotadores de las mismas.

Dada dicha redacción, correspondía preguntarse qué sucedía en el caso de ventas desde territorio nacional no franco hacia la Zona Franca pero en las cuales el adquirente no fuera ni el explotador ni un usuario del régimen, sino un depositario, una empresa de plaza o una empresa extranjera.

Planteada esa duda, la Administración aclaró su posición con el dictado de la Consulta No. 5.405 estableciendo como criterio que dicho tratamiento es válido en todos los casos, reforzando lo establecido en los considerandos del decreto de que las disposiciones del artículo 21 de la Ley de Zonas Francas son de carácter objetivo, propias de los éxclaves.

6.2 Tratamiento para el IVA de la prestación de servicios en y desde territorio nacional no franco a la Zona Franca y en la Zona Franca

Si bien es un tema que no afecta directamente la tributación de los usuarios del régimen de Zona Franca puesto que éstos se encuentran exonerados del IVA por la prestación de servicios que realicen en dichas áreas, sí los afecta en la medida que el tratamiento que sus proveedores de servicios (empresas nacionales contribuyentes de impuestos) otorguen a los mismos a efectos del IVA, puede llegar a aumentar los costos de dichos servicios y por tanto los costos que los usuarios deben soportar.

En lo que respecta a los servicios prestados hacia Zonas Francas, el artículo 44 del Decreto 454/988, actualmente derogado disponía que: *“La circulación de bienes de territorio nacional no franco a zonas francas así como la prestación de servicios en o desde territorio nacional no franco a usuarios de zonas francas serán consideradas exportaciones a los efectos de la liquidación del Impuesto al Valor Agregado.(...)”* (destacado nuestro)

Por su parte, el artículo 43 del mismo decreto, artículo aún vigente, con relación a los servicios prestados en Zonas Francas, dispone que: *“Estarán exoneradas del Impuesto al Valor Agregado:*

a) La circulación de bienes y la prestación de servicios en zonas francas.(...)” (destacado nuestro)

Adicionalmente, el artículo 11 del Decreto 39/990 (decreto reglamentario del IVA antes de la entrada en vigencia del Decreto 220/998, actual decreto reglamentario del impuesto), de conformidad con lo establecido por el artículo 43 del Decreto 454/988 para el caso de los servicios prestados en Zonas Francas, pero también contemplando el tratamiento que debe otorgarse a efectos del IVA a las prestaciones de servicios realizadas en otros recintos, disponía, en su redacción original, que: *“Quedan excluidas de la aplicación del impuesto la circulación de bienes y la prestación de servicios realizadas en recintos aduaneros, zonas francas y depósitos francos.”* (destacado nuestro)

Es decir que, con la anterior normativa, quedaba claro que las prestaciones de servicios realizadas dentro de zona franca no se encontraban gravadas por el impuesto. Por su parte, en el caso de las prestaciones de servicios en o desde territorio nacional no franco a usuarios de Zonas Francas también resultaba claro que debía otorgarse a las mismas el tratamiento de exportación, y como tal gravados a “tasa 0”, con la consecuente posibilidad de recupero del IVA compras asociado.

Si bien no surgía en forma expresa de la ley, con la normativa recién comentada surgía que el concepto de territorialidad en la prestación de servicios, coincidía con la de circulación de bienes, aplicándose en ambos casos el concepto de territorio aduanero.

No obstante, ambos decretos sufrieron modificaciones posteriores, las cuales se mantienen vigentes actualmente, y son las que han dado lugar a diversas interpretaciones.

En efecto, el citado artículo 44 del Decreto 454/988 fue derogado por medio del Decreto 733/991 del 30/12/1991, y el artículo 11 del Decreto 39/990 fue sustituido por medio del artículo 2 del Decreto 566/994 del 29/12/1994, dejando solamente a las circulaciones de bienes efectuadas en los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros dentro de las operaciones excluidas del impuesto.²⁴

Por su parte, el mismo Decreto 566/994 agregó al artículo 13 del Decreto 39/990 (artículo que enumeraba en forma taxativa las operaciones consideradas exportaciones de servicios) un nuevo numeral, incluyendo dentro del referido concepto a:

“5) Los servicios no incluidos en los numerales anteriores, prestados exclusivamente en:

- a) Recintos aduaneros y depósitos aduaneros definidos por los artículos 7º y 95º del Código Aduaneros, respectivamente;*
- b) Recintos aduaneros portuarios definidos por los artículos 8º del Decreto Nº 412/992 de 1º de setiembre de 1992 y 1º del Decreto Nº 455/994 de 6 de octubre de 1994;*
- c) Zonas Francas definidas por el artículo 2º de la Ley Nº 15.921 de 17 de setiembre de 1987.*

Será condición necesaria para que los citados servicios sean considerados exportación, que los mismos deban prestarse necesariamente en dichas áreas”

La norma mencionada continúa hoy en día totalmente vigente, ya que fue recogida por el Decreto 220/998, en su artículo 34.

Lo que hizo el Decreto 566/994, en nuestra opinión, fue excluir a los servicios prestados dentro de Zona Franca como exentos de IVA, para pasar a considerarlos como exportaciones de servicios, con la posibilidad de recupero del IVA compras asociado. Tal opinión se fundamenta en los considerandos del mencionado decreto que establecen: *“necesario adecuar la normativa vigente en materia de servicios a*

²⁴ En lo referente a la circulación de bienes en Zonas Francas, la norma vigente es el artículo 28 del Decreto 220/98 que establece que *“la circulación de bienes en Zonas Francas está exonerada de IVA”*.

efectos de evitar que se verifiquen acumulaciones de impuestos internos en las operaciones de exportación”.

No obstante, el decreto agrega dos condiciones a efectos de que los servicios prestados en los exclaves puedan ser considerados como exportaciones, y que son que los mismos deban prestarse “exclusivamente” y “necesariamente” en dichas áreas, conceptos que al no estar claramente definidos, han dado lugar a diversas interpretaciones por parte de la doctrina y de la Administración.

Por lo expresado anteriormente, resulta importante definir los conceptos de necesidad y exclusividad de la prestación de dichos servicios en esas áreas, requeridos por las normas reglamentarias del impuesto a efectos de ser considerado como “exportación”.

En lo que respecta a la primera, el Dr. Andrés Blanco en su libro “El Impuesto al Valor Agregado”²⁵, sostiene que la condición de necesidad implica que la prestación sea inherente a dicha área, o bien necesaria para una actividad cumplida dentro de la misma. En su opinión, la inherencia o necesidad con respecto al área debe evaluarse racionalmente de acuerdo al tipo y naturaleza de las prestaciones, siendo suficiente a tal fin que sea natural para el tipo de servicios de que se trate que su ejecución se realice dentro del recinto o zona franca, pero sin requerir que el mismo sea “inconcebible” bajo ningún supuesto fuera de las mismas (criterio éste último sustentado por cierta parte de la doctrina tributaria).

En cuanto al concepto de exclusividad, el Dr. Blanco entiende que la condición mencionada por la norma *“...apunta a excluir del beneficio a las prestaciones que tengan lugar dentro de otras áreas del territorio nacional que reciben un tratamiento especial desde el punto de vista aduanero (como los depósitos fiscales), reforzando su circunscripción estrictamente a las tres categorías de áreas mencionadas a texto expreso. Por lo tanto, no creemos que esa referencia comporte la exclusión de las prestaciones que se ejecuten parcialmente fuera y parcialmente dentro de dichas áreas, en cuyo caso entendemos que se está frente a prestaciones parcialmente comprendidas en el aspecto espacial del hecho generador y parcialmente consistentes en una exportación de servicios..”*

La DGI, por medio de recientes consultas, ha modificado sustancialmente los criterios respecto al tratamiento que a su entender corresponde otorgar a los servicios prestados dentro de las Zonas Francas, restringiendo los conceptos de “necesidad” y “exclusividad” exigidos por las normas reglamentarias a efectos de considerarlos como exportaciones de servicios.²⁶

²⁵ BLANCO, Andrés: “El Impuesto al Valor Agregado” Volumen I, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2001, págs. 303 y 304.

²⁶ A este respecto, corresponde señalar que la Administración ha variado su posición a lo largo de los años en particular con respecto al concepto de “exclusividad”. En este sentido, nos remitimos a lo expresado en las Consultas Nos. 2.585 del 06/12/1985, 3.619 del 24/05/1996, 3.678 del 16/04/1997, 4.442 del 26/01/2007 y 4.302 del 09/08/2007.

Actualmente, en opinión de la Administración solamente pueden ser considerados exportaciones de servicios aquellos cuya ejecución tenga lugar en forma íntegra en las zonas francas, y que además, por su naturaleza, no puedan ser concebibles de ejecutarse fuera de dichas áreas.²⁷

Nuestra opinión es contraria a la sostenida por la Administración y se fundamenta en que el espíritu del Decreto 566/994, por medio del cual se introdujeron los conceptos de “necesariidad” y “exclusividad”, fue el de beneficiar a los servicios prestados en zonas francas, otorgándoles la posibilidad de recuperar el IVA compras asociado, a efectos de evitar la acumulación de impuestos internos en las operaciones de exportación. Por tanto, si bien el citado decreto no lo dispone en forma expresa, debería inferirse que la intención no fue la de otorgar a los conceptos de necesidad y exclusividad una interpretación restrictiva, sino simplemente el de evitar abusos por parte de los contribuyentes.

Entendemos que la Administración se excedió en su interpretación del concepto de “necesariidad” más allá de lo que buscó el Poder Ejecutivo con la emisión del Decreto 566/994. En efecto, dicho concepto no está definido en la normativa y, en nuestra opinión, debe dársele el sentido que le da el Dr. Blanco, y que fuera citado anteriormente en nuestro trabajo, de que resulte natural para el tipo de servicios de que se trate que su ejecución se realice dentro de la Zona Franca pero sin requerir que el mismo sea inconcebible bajo ningún supuesto fuera de la misma.

A nuestro juicio, los recientes dictámenes de la DGI no son compatibles, ya que con esta nueva posición, la Administración está restringiendo al máximo la posibilidad de que un servicio prestado en Zonas Francas pueda ser considerado una exportación excediendo la limitación establecida por el Poder Ejecutivo, dejando fuera de dicho concepto (y por tanto gravando con IVA), una cantidad de servicios que conceptualmente deberían ser considerados como exportaciones, y que fuera pacíficamente aceptado su tratamiento como tales hasta antes de la emisión de las Consultas más recientes.

7. Tratamiento tributario de las ganancias derivadas de la tenencia y enajenación de participaciones en el capital de usuarios de Zonas Francas

En lo que respecta al pago de utilidades o dividendos por parte de las sociedades usuarias del régimen de Zonas Francas a sus socios o accionistas del exterior, corresponde señalar que tanto la Ley de Zonas Francas como el Decreto No. 454/988 establecían que la exoneración amplia de impuestos otorgadas a los usuarios de Zona Franca no comprendía al IRIC de carácter instantáneo que gravaba el pago o crédito de dividendos o utilidades a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, cuando dichas utilidades o dividendos se hallaban gravados en el país del domicilio del titular y existía crédito fiscal en el mismo por el impuesto abonado en el Uruguay.²⁸

²⁷ En particular, con respecto a la posición de la Administración en relación al concepto de “necesariidad” nos remitimos a las Consultas Nos. 4.734 del 17/09/2007, 4.865 del 18/02/2008 y 4.935 del 12/06/2008.

²⁸ Literal d) del artículo 2 del Título 4, Texto Ordenado 1996, normativa vigente antes de la sanción de la LRT.

Este era el tratamiento aplicable antes de la entrada en vigencia de la LRT. Como fuera mencionado al inicio del presente trabajo, con la aprobación de dicha norma no solamente se mantuvo el régimen de Zonas Francas sino que en algunos aspectos se vio mejorado. El tratamiento tributario del pago de utilidades o dividendos por parte de las sociedades usuarias a sus socios o accionistas es uno de ellos.

En efecto, como fuera señalado anteriormente en el apartado 4.1 del presente trabajo, el IRPF/IRNR²⁹ grava a la tasa del 7%, los dividendos y utilidades pagados o acreditados por los contribuyentes del IRAE, en tanto dichos dividendos o utilidades se hayan originado en rentas gravadas por el citado tributo. Por consiguiente, en la medida que los usuarios del régimen de Zonas Francas no obtienen rentas gravadas por el IRAE, dada la exoneración de que gozan, el pago de utilidades/dividendos a sus socios/accionistas no se encuentra gravado por el IRPF/IRNR.

Sin perjuicio de lo señalado, constituye un caso particular el de aquellos usuarios que se encuentran autorizados por el Poder Ejecutivo a prestar servicios desde Zona Franca al territorio nacional no franco.³⁰ Dado que las rentas derivadas de tales actividades se encuentran gravadas por el IRAE, las utilidades/dividendos que pudieran distribuirse a los socios/accionistas de la sociedad se encuentran gravados por el IRPF/IRNR a la tasa del 7%, aplicable hasta la concurrencia con la renta neta fiscal gravada por el IRAE.³¹

Por su parte, la ganancia derivada de la enajenación de la participación de capital que el socio/accionista, tanto persona física residente como entidad no residente, tuviera en una sociedad usuaria del régimen de Zona Franca se encuentra gravada por el IRPF/IRNR a la tasa del 12%, salvo cuando dichas participaciones se encuentren expresadas en títulos al portador.³² Vale decir que la enajenación de cuotas sociales de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL) y de acciones nominativas de una SA, usuarias del régimen, estará gravada en todos los casos.

8. Requerimientos y restricciones para gozar de los beneficios tributarios

El principal requerimiento que establece la normativa en materia de Zona Franca para poder gozar de todas las exoneraciones tributarias que concede la ley, como ya fuera mencionado anteriormente en el presente trabajo, es el empleo por parte de las empresas usuarias, en las actividades que desarrollen en la Zona Franca, de un mínimo del 75% del personal constituido por ciudadanos uruguayos, naturales o legales.

²⁹ Hasta la entrada en vigencia de la LRT, no existía en nuestro país IRPF por lo que, cuando el socio/accionista de una sociedad usuaria de Zona Franca era una persona física residente en nuestro país, la renta obtenida por la misma por concepto de dividendos nunca estaba gravada por Impuesto a la Renta.

³⁰ Este es el caso por ejemplo de los prestadores de servicios de producción de soportes lógicos. Para mayor detalle ver el apartado 2. del presente trabajo.

³¹ De acuerdo con lo establecido por el artículo 17 del Decreto Reglamentario del IRPF No. 148/2007 y por el artículo 7 del Decreto Reglamentario del IRNR No. 149/2007.

³² En virtud de lo dispuesto por el artículo 27 del Título 7, del Texto Ordenado 1996 y por el artículo 15 del Título 8 del Texto Ordenado 1996.

En cuanto a las restricciones, como también fuera mencionado anteriormente en el presente trabajo, la ley prohíbe a las empresas instaladas en zonas francas (refiriéndose a los usuarios del régimen) desarrollar actividades industriales, comerciales y de servicios, fuera de las mismas. El Decreto No. 454/988 reglamenta dicha disposición en su artículo 9 estableciendo que los usuarios no pueden desarrollar actividades industriales, comerciales o de servicios en el territorio nacional no franco. Dispone que tampoco se podrán prestar servicios desde la zona franca para ser utilizados en el territorio nacional no franco a excepción de los previstos en el literal C) del artículo 2 de la Ley de Zonas Francas o de los que el Poder Ejecutivo autorice según lo dispuesto por el literal D) del mismo artículo.

A la luz de las normas enunciadas anteriormente, en el pasado se había planteado la discusión si una empresa usuaria del régimen de Zonas Francas podía desarrollar actividades en el exterior sin que por ello perdiera su régimen tributario preferencial.

En virtud de la disposición reglamentaria (artículo 9 del Decreto No. 454/988), es posible interpretar que cuando la disposición legal prohíbe a los usuarios desarrollar actividades fuera de las Zonas Francas, refiere a la prohibición de desarrollar actividades en el territorio nacional no franco y no en el exterior del país.

Para alejar todo tipo de dudas, el artículo 102 de la LRT, declaró que las sociedades previstas en el artículo 17 de la Ley de Zonas Francas – sociedades anónimas usuarias de Zona Franca – podrán desarrollar todo tipo de actividades fuera del territorio nacional o dentro de cualquier zona franca en beneficio de usuarios directos o indirectos de cualquier zona franca.

Es importante mencionar que actualmente se encuentra a estudio de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados un proyecto de ley enviado por el Poder Ejecutivo el 04/11/2010, que prevé la derogación del mencionado artículo 102.

En la exposición de motivos de dicho proyecto de ley se menciona que el propósito del Poder Ejecutivo al introducir dicho artículo 102 había sido el de realizar una aclaración sobre cuáles eran las actividades que podían desarrollarse en el exterior o en otras zonas francas, pero en el entendido de que la actividad sustantiva se desarrollaba en el recinto en el cual las empresas usuarias fueron autorizadas a operar y puesto que la norma en cuestión en su aplicación práctica ha generado incertidumbres en cuanto a su contenido y alcance, se propone derogarla.

Más allá de si la norma finalmente es derogada o no, es preciso, a nuestro entender, recordar que el artículo 102 de la LRT es interpretativo de la Ley de Zonas Francas por lo que su eventual derogación no traerá como consecuencia la prohibición de hacer las actividades que enumera, en la medida que las mismas estén contempladas en la Ley No. 15.921.

Ahora bien, ¿la Ley de Zonas Francas y sus normas reglamentarias impiden a un usuario del régimen la realización de actividades fuera del territorio nacional o en otra zona franca distinta de aquella de la cual la empresa en cuestión es usuaria? A nuestro entender la respuesta es que no. La única prohibición que se desprende de las normas referidas es la realización por parte de usuarios del régimen de actividades industriales, comerciales o de servicios en el territorio nacional no franco, claramente con la finalidad de impedir una competencia desigual con las empresas instaladas en el territorio nacional no franco que no gozan de los beneficios amplios de que gozan los usuarios del régimen de Zonas Francas. ¿Pero el hecho de que dichas actividades no se encuentren prohibidas por la Ley No. 15.921 basta para deducir que una empresa usuaria del régimen puede realizar su actividad sustantiva en el exterior o en otra Zona Franca distinta de la cual es usuaria directa o indirecta? En opinión de reconocidos entendidos en la materia tributaria, como es el caso del Cr. Nelson Hernández la respuesta a esta pregunta es que no.³³ En su opinión, las exoneraciones tributarias que consagra la Ley de Zonas Francas están referidas a actividades realizadas en ellas, es decir que necesariamente se deben realizar actividades sustantivas en la Zona Franca para acceder a las exoneraciones. Más allá de lo discutible del tema, no nos podemos apartar del hecho que en los últimos tiempos la posición del Gobierno (a través de distintas resoluciones del Área de Zonas Francas y también con la reciente emisión del Decreto No. 344/010 del 25/11/2010) es, por un lado, que se dote cada vez más de sustancia a las actividades que se realizan en la Zona Franca y por otro lado, tener cada vez mayor información acerca de dichas actividades.³⁴

En efecto, el Decreto No. 344/010 establece, por una parte, que las solicitudes de autorización y prórroga de contratos de usuario directo e indirecto de Zona Franca que se presenten ante el Área de Zonas Francas deberán incluir la información sobre la empresa y el proyecto a desarrollar (Plan de Negocios) que se exige en las Resoluciones de la Dirección General de Comercio vigentes (dicho Plan de Negocios en la práctica se exige desde el año 2006) y en las que se dicten en el futuro. Y por otra parte, la norma prevé que el Área de Zonas Francas autorizará los contratos de usuario sometidos a su consideración cuando de los antecedentes presentados en el Plan de Negocios surja en forma inequívoca que la empresa que aspira a la condición de usuario desarrollará la actividad prevista en el objeto de su respectivo contrato desde la zona franca, contribuyendo al cumplimiento de los objetivos establecidos en el artículo 1º de la Ley de Zonas Francas.

Se entiende que esos extremos se alcanzan cuando del análisis del contrato y del Plan de Negocios surja que la actividad proyectada cumple simultáneamente con las siguientes condiciones mínimas: i) genera empleo directo o indirecto en la zona franca; ii) desarrolla su actividad en la zona franca, utilizando o aprovechando las instalaciones provistas por el explotador o por el o usuario directo según correspondiera, y iii) tiene domicilio fiscal en la zona franca.

³³ A este respecto, ver transcripción de la Sesión del día 30/03/2011 de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes en la cual se trató este tema.

³⁴ Si bien los usuarios de Zonas Francas están exonerados de todo tributo, deben presentar ante la DGI en forma anual declaraciones juradas informativas sobre sus compras y ventas y también de sus Estados Contables, acompañados de Informes de Auditoría o Revisión Limitada, según el caso.

9. Otros aspectos de interés

9.1 Aplicabilidad de la normativa de Precios de Transferencia a los usuarios de Zona Franca

Otro de los cambios importantes introducidos por la LRT en la legislación nacional fue la incorporación, a la normativa del Impuesto a la Renta de las empresas (IRAE), de disposiciones en materia de Precios de Transferencia (PT), en línea – en términos generales – con las disposiciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en dicha materia. Si bien es un tema que no afecta directamente a las sociedades usuarias del régimen de Zona Franca, dado que las mismas no están gravadas por el IRAE, sí afecta a aquellas sociedades nacionales contribuyentes del IRAE que realicen operaciones de compra venta de bienes o prestaciones de servicios con sociedades usuarias.

En lo que nos interesa a los efectos del presente trabajo, corresponde señalar que el artículo 40 del Título 4, del Texto Ordenado 1996 dispuso que las operaciones que los sujetos pasivos del IRAE realicen con no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, determine la reglamentación, se presumirán, sin admitir prueba en contrario, realizadas entre partes vinculadas y no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los valores normales de mercado entre partes independientes, debiendo aplicarse la metodología de ajuste a los precios prevista en la ley. Adicionalmente, agrega dicho artículo, quedan incluidas en dicho tratamiento las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.

La ley no menciona si dichos exclaves incluyan a los nacionales o únicamente refiere a los extranjeros. Dicha aclaración fue dada por el Decreto No. 56/009 del 26/01/2009 que, en su artículo 1º., al definir a los sujetos comprendidos en el régimen de PT establece que estarán comprendidos quienes realicen operaciones con entidades que operen en exclaves aduaneros incluidos los radicados en el territorio nacional y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación. Por consiguiente, cuando un sujeto pasivo del IRAE realice operaciones con una usuaria del régimen de Zonas Francas, en principio, estará sujeto al régimen de PT.³⁵

Decimos en principio puesto que posteriormente al dictado del Decreto No. 56/009, el Decreto No. 392/009 del 24/08/2009 introdujo un nuevo artículo en dicha norma por medio del cual se aclaró que quedan excluidas del régimen de PT, las operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en los exclaves ubicados en territorio nacional, destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos.

En nuestra opinión, se subsana en parte la problemática derivada de las normas originarias del régimen, en lo referente a la aplicación del mismo cuando un sujeto pasivo del IRAE opera con usuarias de Zonas

³⁵ Lo mismo sucede cuando compra mercaderías de una sociedad extranjera que opere en Zona Franca.

Francas pero no totalmente. En efecto, quedan sin solución casos como, por ejemplo, la venta de bienes por parte de una empresa que opera en territorio nacional no franco y es contribuyente del IRAE, a un usuario del régimen – no vinculado – cuando dichos bienes son incorporados a un producto final que luego será vendido por parte del usuario al exterior del país, puesto que en dicha hipótesis no se da estrictamente la condición de que dicho bien sea utilizado exclusivamente en la Zona Franca.

Otro caso no resuelto claramente es el del explotador de la Zona Franca, sociedad nacional contribuyente de impuestos, que en virtud de su objeto específico de explotador de la Zona Franca debe prestar sus servicios a usuarios del régimen dentro de la Zona Franca (servicios de arrendamiento, mantenimiento, vigilancia, limpieza, etc.). En ese caso, no se cumple estrictamente con que la prestación de servicios se realice desde el territorio nacional no franco, sino que se realiza en la Zona Franca. Entendemos que en este caso no se debe realizar una interpretación literal de la norma, puesto que a nuestro juicio la redacción dada a la misma parte de la premisa de que los sujetos pasivos que realizan operaciones ya sea de compraventa de bienes o de prestaciones de servicios, en términos generales, lo hacen desde el territorio nacional no franco y no en la propia Zona Franca y por tanto no se tuvo en cuenta a aquellos que deben prestar sus servicios dentro de la Zona Franca, como es el caso de los explotadores. De todas formas, sabemos que es un tema discutible que, en todo caso, si esa fue la voluntad del Poder Ejecutivo al emitir la norma en cuestión, la misma debería ser objeto de una clarificación en este sentido.

9.2 Beneficios no tributarios que otorga el régimen a los usuarios de Zona Franca

Si bien no es el objetivo del presente trabajo, a continuación repasaremos muy brevemente una serie de beneficios no tributarios que concede la Ley de Zonas Francas a los usuarios del Régimen:

- Servicios portuarios: Se establece que la Administración Nacional de Puertos (ANP) cobrará exclusivamente por aquellos servicios que hayan sido efectivamente prestados. Asimismo, el ingreso y egreso a zonas francas, se considerará Tránsito Internacional, debiéndose cobrar una sola vez.
- Servicios públicos: Para la prestación de los servicios públicos en general, se prevé el establecimiento de tarifas promocionales de carácter especial.
- Monopolios estatales: En las Zonas Francas no rige ninguno de los monopolios estatales vigentes en el territorio no franco, como es el caso de los monopolios de la Administración Nacional de Telecomunicaciones (ANTEL), de Usinas y Trasmisiones Eléctricas (UTE) y la Administración Nacional de Combustibles Alcohol y Portland (ANCAP).
- Libre circulación de divisas: Es libre la entrada y salida de divisas, metales preciosos y títulos valores de cualquier especie.
- Existe un régimen simplificado de constitución de sociedades anónimas usuarias de Zona Franca.