



RUEDA ABADI PEREIRA
CONSULTORES



17 de diciembre de 2018

DECRETO REGLAMENTARIO LEY DE ZONAS FRANCAS

Por Dr. Andrés Mautone

En el mes de diciembre de 2017 se promulgó la Ley No. 19.566, la cual introdujo significativas modificaciones a la Ley No. 15.921. Sus disposiciones entraron en vigencia a los noventa días de su promulgación (marzo de 2018).

Ahora bien, con fecha 27 de setiembre de 2018 el Poder Ejecutivo aprobó el Decreto No. 309/018 reglamentario de la Ley No. 19.566, que actualiza la normativa que regula el funcionamiento y control de las Zonas Francas con el fin de promover las inversiones, diversificar la matriz productiva, generar empleo, incrementar las capacidades de mano de obra nacional, aumentar el valor agregado nacional, impulsar las actividades de alto contenido tecnológico e innovación, promover la descentralización de las actividades económicas y el desarrollo regional entre otros de carácter macroeconómicos.

La Ley No. 19.566 y el reciente Decreto No. 309/018 alinean a nuestro país al régimen de los nuevos estándares internacionales que buscan evitar la erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de utilidades contemplados en la iniciativa BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”).

El presente artículo realiza un repaso de los principales aspectos reglamentados por el reciente Decreto.

l) **Actividades en Zonas Francas**

En relación a los servicios a ser prestados por los usuarios de Zona Franca, la Ley No. 19.566 introduce un cambio radical al permitir que los usuarios de Zona Franca presten servicios desde la propia Zona Franca a territorio nacional no franco a contribuyentes gravados por I.R.A.E.

El Decreto establece como condición necesaria para ello que los usuarios ya autorizados presenten un nuevo proyecto de inversión que incluya la prestación de servicios a territorio no franco, dentro del plazo de un año a partir de la vigencia del Decreto en cuestión.

Los usuarios de Zona Franca, podrán prestar dentro de estas zonas todo tipo de servicios no restringidos por la normativa local y adicionalmente:

- a) Dentro de cualquier Zona Franca en beneficio de usuarios de otras Zonas Francas.
- b) Desde la Zona Franca a terceros países.
- c) A territorio nacional no franco a contribuyentes gravados por I.R.A.E., los que deben comunicar al usuario su condición de tales (en los términos y condiciones que establezca la D.G.I.).

Es menester recordar que, si bien estos servicios quedarán exentos de I.R.A.E., los contribuyentes de territorio no franco que los contraten no podrán deducir el gasto porque la contraparte no tributa el Impuesto a la Renta.

- c) Desde la Zona Franca se podrá realizar actividades de compraventa internacional de bienes o mercaderías situados en el exterior o en tránsito en el territorio nacional.

Para la prestación de servicios a terceros países y a territorio nacional no franco será necesario que las actividades se encuentren comprendidas dentro del proyecto de inversión que se presenta al Área de Zonas Francas junto con las solicitudes de autorización de contratos de usuarios.

Asimismo, el referido Decreto establece que los usuarios ya autorizados que deseen prestar servicios a territorio no franco o quienes a la fecha no prestaban servicios a terceros países, deberán presentar un nuevo proyecto de inversión

dentro del plazo de un año a contar desde la fecha de publicación del mismo.

Igualmente, los usuarios de Zona Franca podrán prestar determinados servicios a territorio nacional no franco, a quienes no sean contribuyentes gravados por I.R.A.E:

- a) Centro internacional de llamadas, salvo que tengan como único o principal destino el resto del territorio nacional.
- b) Casillas de correo electrónico.
- c) Educación a distancia.
- d) Emisión de certificados de firma electrónica.

Estos servicios recibirán el mismo tratamiento tributario que aquellos prestados desde el exterior, ya sea en lo que refiere al prestador, así como a la deducibilidad de los mismos por el prestatario.

II) Actividades en territorio no franco

Se establece como regla general, que los usuarios de Zona Franca no podrán desarrollar actividades industriales, comerciales o de servicios en territorio nacional no franco. Sin embargo, el Decreto enumera en forma taxativa excepciones a la referida regla, ellas son:

- a) Cobranza de carteras morosas (son aquellos créditos que superen los 180 días de vencidos) a través de terceros no vinculados al usuario y que desarrollen dicha actividad de forma habitual.
- b) Exhibición de mercaderías en Montevideo, exclusivamente para los usuarios que se instalen en Zonas Francas con eventuales desventajas de localización (ubicadas fuera del Área Metropolitana) en un único lugar provisto por el desarrollador, previa autorización por el Área de Zonas Francas.

III) Actividades de carácter auxiliar

Los usuarios podrán también realizar en territorio no franco, previa autorización del Área de Zonas Francas, actividades de carácter auxiliar siempre que sean desarrolladas en un único lugar fijo.

Debe verse que el Decreto no establece la definición del término “auxiliar”.

IV) Actividades de carácter complementario

Los usuarios de Zonas Francas ubicados fuera del Área Metropolitana (a más de 40 km. Del centro de Montevideo) podrán desarrollar las siguientes actividades en un único lugar proporcionado por el desarrollador:

- Relaciones públicas.
- Manejo de documentación auxiliar.
- Facturación.
- Cobranza de bienes y servicios de carteras no morosas.

Las referidas actividades deberán ser de carácter complementario y en ningún caso podrán consistir en operaciones de venta de bienes y servicios ni en la promesa de venta de los mismos.

La cantidad de empleados destinados a estas actividades no podrá superar el número de trabajadores de la usuaria que realicen sus actividades en Zona Franca. Asimismo, el usuario deberá informar a D.G.I. el inicio de dichas actividades y el domicilio del anexo utilizado a tales efectos.

V) Comercio al por menor

Al igual que lo establece la Ley, se prohíbe dentro de las Zonas Francas el comercio al por menor en las actividades a realizar por los usuarios directos e indirectos, salvo respecto de:

- a) La provisión de bienes y servicios entre usuarios o entre usuarios y desarrolladores de las Zonas Francas.
- b) Las actividades comerciales o de servicios destinadas a satisfacer el consumo final de bienes y servicios por parte del personal de las Zonas Francas en oportunidad de realizar su actividad laboral dentro de las mismas. Las referidas actividades sólo podrán prestadas por los desarrolladores o por terceros no usuarios de Zonas Francas y quedarán gravadas por I.V.A. e IM.ES.I.

VI) Plazos en los contratos de usuario

En función de lo preceptuado en el artículo 12 de la Ley No. 19.566, los plazos máximos para los contratos de los usuarios de Zona Franca:

- Para usuarios directos: máximo de 15 años para realización de actividades industriales y de 10 años para actividades comerciales o de servicios.
- Para usuarios indirectos: máximo de 5 años para la realización de cualquier tipo de actividad.

También se dispuso que no se aceptarán cláusula que prevean prórrogas automáticas.

Ahora bien, el Decreto reglamentario prevé que se podrán autorizar contratos más extensos en función de la localización de las Zonas Francas en los siguientes casos: Para los usuarios de Zona Franca localizadas fuera del Área Metropolitana (comprende un radio de 40 kilómetros respecto del centro de Montevideo) en tanto se cumpla dentro de los primeros 3 años, alguna de las siguientes condiciones:

- Se proyecte contratar más de 50 empleados.
- Se proyecte una inversión superior a UI 20.000.000 (U\$S 2.500.000 aproximadamente).
- Para los usuarios de Zonas Francas localizadas dentro del Área Metropolitana siempre que se cumpla en los primeros 2 años, alguna de las siguientes condiciones:
 - a) Se proyecte contratar más de 100 empleados.
 - b) Se proyecte una inversión superior a UI 40.000.000 (U\$S 5.000.000 aproximadamente).

VII) Declaración jurada a ser presentada por los Usuarios de Zona Franca

De acuerdo a lo establecido en el artículo 36 del Decreto reglamentario, tanto los usuarios directos como indirectos de Zona Franca deberán presentar cada 2 años una declaración jurada al Área de Zonas Francas referida al cumplimiento del contrato autorizado que deberá contener por lo menos, la siguiente información:

- a) Nivel y calidad de los recursos humanos empleados en Zona Franca.
- b) Inversiones en activo fijo.
- c) Ingresos percibidos.
- d) Detalles de las actividades realizadas.

Los usuarios de Zona Franca con contratos en curso (ya autorizados) al momento de la entrada en vigencia de la Ley No. 19.566, deberán presentar por primera vez la mencionada declaración no más allá del 31 de diciembre de 2019.

VIII) Revocación del contrato de Usuario por incumplimiento

Por sí o a solicitud del desarrollador de la Zona Franca o de un usuario directo en su caso, el Área de Zonas Francas podrá revocar la autorización del contrato de usuario cuando se verifique el incumplimiento de los requisitos establecidos y los compromisos asumidos en el proyecto de inversión.

Entre otros, se entiende se configuran estos extremos cuando no cumpla con alguna de las siguientes condiciones:

- Generar empleo directo en la Zona Franca en una proporción adecuada según los activos, riesgos y actividades contenidas en el contrato.
- Realizar sus actividades en la Zona Franca empleando recursos humanos acorde a su actividad.
- Tener domicilio fiscal en la Zona Franca.

IX) Derechos de la propiedad intelectual y otros bienes intangibles

El artículo 54 del Decreto No. 309/018 establece que las rentas derivadas de la explotación de estos bienes intangibles estarán exentas siempre que provengan de actividades de investigación y desarrollo realizadas dentro de la Zona Franca y se encuentren registrados al amparo de las leyes que las regulan.

A los efectos de establecer el monto de la exoneración, se considerará una regla especial en función de un cociente entre los gastos o costos directos incurridos

para desarrollar dichos activos, incrementados en un 30% y los gastos o costos totales incurridos para desarrollarlos.

De esta forma, se tomarán únicamente los gastos y costos directos incurridos por el usuario que desarrolla estos activos y los servicios contratados con partes no vinculadas, tanto residentes como no residentes, o con partes vinculadas residentes.

Asimismo, los gastos y costos totales incurridos para desarrollar cada activo, son los incluidos en el numerador sin considerar el incremento del 30%, así como los gastos y costos correspondientes a la concesión de uso o adquisición de derechos de propiedad intelectual, y los servicios contratados con partes vinculadas no residentes.

Para acceder a las exoneraciones, se prevé que los usuarios de Zona Franca deberán:

1. Comunicar la realización de estas actividades en el proyecto de inversión correspondiente.
2. Presentar ante la D.G.I. una declaración jurada donde se constate el cumplimiento de las condiciones establecidas para la determinación de su exoneración, y la inscripción de los activos de acuerdo con la normativa de protección y registro de propiedad intelectual.
3. Dejar constancia del porcentaje de exoneración determinado.
4. Identificar y conservar los registros de los gastos y costos incurridos para el desarrollo de cada activo.

X) Disposiciones transitorias

Los usuarios de Zona Franca que tengan contratos en curso que carezca de plazo, o los que tengan prórrogas automáticas o cuyo plazo exceda los máximos establecidos por la Ley, deberán presentar dentro del plazo de un año desde la vigencia del Decreto Reglamentario, documentación e información que acredite la

viabilidad económica y financiera de su plan de negocios y su contribución al cumplimiento de los objetivos de la Ley No. 15.921.

En la medida en que se constate que el usuario de Zona Franca se encuentra incumpliendo con dichos objetivos, el Área de Zonas Francas le otorgará un nuevo plazo de autorización que no podrá exceder del 30 de junio de 2021.

Por su parte, aquellos que no presenten la documentación requerida dentro del plazo de un año serán suspendidos por el Área de Zonas Francas por un plazo de 90 días, sin poder desarrollar ninguna actividad.

Una vez vencido dicho plazo sin cumplirse con los requisitos, se procederá a revocar la autorización del contrato de usuario.