

---

# INCENTIVOS TRIBUTARIOS

MARÍA BEATRIZ VIERA

Master en Derecho y Técnica Tributaria, Universidad de Montevideo

## SUMARIO:

I. EL INCENTIVO TRIBUTARIO COMO INSTRUMENTO ECONOMICO. II. INCENTIVOS DE CARÁCTER GENERAL. A) Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC) 1. Exoneración por inversiones. 2. Donaciones. 3. Gastos de prevención, capacitación e Investigación. B) Impuesto al Patrimonio (IP). 1. Fondos de ahorro previsional. 2. Valores Públicos. 3. Inversiones en otras empresas. C) Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Específico Interno. 1. Devolución de impuestos indirectos. 2. Exoneración de IMESI en la exportación. 3. Venta en Departamentos de Frontera. D) Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS). 1. Contratación de Jóvenes. 2. Partidas exentas. 3. Otras partidas exentas. III. INCENTIVOS ESPECÍFICOS. A) Sector Industrial. 1. Ley de inversiones No. 16.906. 2. Ley de promoción industrial No. 14.178. 3. Canalización del ahorro. 4. Bienes muebles del equipo industrial. 5. Ley de Urgencia No. 17.243. B) Sector Agropecuario. 1. Ley Forestal No. 15.939. 2. Medidas tributarias en el sector agropecuario. 3. Ley de Urgencia No. 17.243. 4. Segunda Ley de Urgencia, No. 17.292. C) Sector Turístico. 1. Decreto de promoción de complejos turísticos No. 291/95. 2. Empresas de Turismo. D) Concesiones de Obras Públicas. IV. REGÍMENES OFF-SHORE. A) Zonas Francas. B) Sociedades Anónimas Financieras de Inversión. C) Sociedades de Trading. D) Entidades de Intermediación Financiera Externa. E) Ley de Puertos. V. CONCLUSIONES GENERALES

## I. EL INCENTIVO TRIBUTARIO COMO INSTRUMENTO ECONOMICO

**E**l objeto de este trabajo es el análisis de los principales instrumentos tributarios que buscan incentivar determinados tipos de inversión o actividad y aspectos sociales.

La Política Económica es la intervención deliberada del Gobierno en la actividad económica, con el objeto de conseguir ciertas metas u objetivos mediante la utilización de determinados instrumentos.

Los gobiernos, en busca de soluciones a la falta de inversión de riesgo en la economía de los países, tratan de incentivar la inversión a través de la exoneración de impuestos, generando de esa manera un gasto tributario que no siempre es determinado ni ponderable<sup>1</sup>.

Se puede constatar que a lo largo de los años los gobiernos se han encargado de ordenar el marco institucional dentro del cual operan los agentes económicos privados, y han intervenido en el proceso económico con el fin de corregir y superar ciertas imperfecciones del mercado. Esta filosofía lleva implícita la creencia de que el mercado no asigna eficientemente los recursos, pero no hay que perder de vista que los inversores no deciden únicamente en función del sistema tributario.

La política fiscal tiene determinados objetivos. La meta más obvia consiste en obtener los ingresos que se necesitan para solventar el gasto público; en definitiva se trata de repartir una carga fiscal predeterminada

<sup>1</sup> Cr. Raúl D'Alessandro - Revista Tributaria Tomo XIX - Número 108.

respetando los principios de justicia tributaria y minimizando el costo social que los impuestos generan. Una segunda meta posible consiste en perseguir una redistribución del ingreso o la riqueza mediante el uso de instrumentos tributarios, es decir repartir la carga fiscal según la capacidad de cada contribuyente. La tercera meta consiste en el uso del instrumento tributario para corregir fallas de los mercados.

La formulación de la Política Económica debe basarse por un lado en la identificación de los propios problemas económicos, y por otro lado en la voluntad de modificar algunos aspectos de la realidad económica. A partir de ahí se definen los objetivos, y los instrumentos a utilizar.

Es importante, a la hora de fijar incentivos, que los mismos cumplan lo siguiente:

deben ser específicos, selectivos, requieren de un estudio previo de la capacidad instalada de los factores productivos para saber si existen factores ociosos

deben ser generalizados, no deben ser concedidos en forma indiscriminada

deben mantenerse por periodos breves

Se puede concluir que la utilización de incentivos tributarios plantea ventajas y desventajas.

Como ventajas podemos nombrar a:

- a. son un instrumento para aumentar y mejorar las inversiones
- b. son un instrumento para fomentar el comercio exterior

En definitiva:

- a. aumentan la actividad económica,
- b. mejoran las condiciones en que se realiza la producción
- c. eliminarían o reducirían desigualdades, siempre que estén bien aplicadas
- d. son fáciles de establecer ya que únicamente es necesaria una ley y una reglamentación para que sean operativos

Como desventajas, tenemos las siguientes:

- a. dan un tratamiento discriminatorio a favor de quienes los obtienen, es decir que no respetan el principio de igualdad
- b. no siempre alcanzan a los contribuyentes más necesitados, sino a aquellos que cuentan con la estructura administrativa o condiciones necesarias para obtenerlos
- c. reducen los ingresos del Estado, y dado que la meta recaudatoria igual debe alcanzarse, entonces constituirían subsidios ocultos que implican transferencias de unos contribuyentes a otros
- d. muchas veces son innecesarios
- e. es difícil medir los efectos y evaluar los beneficios de los instrumentos
- f. afectan la productividad y eficiencia

Por último, antes de proceder al análisis de los incentivos tributarios vigentes a la fecha, corresponde destacar que en nuestro país existen condiciones legales que crean un ambiente propicio para la inversión: rige una economía abierta de mercado, no existiendo registro ni autorización previa para invertir, hay libertad de importación y exportación, libertad de operaciones bancarias y en el mercado de cambios, hay libre transferencia de capitales y utilidades, e igualdad para el inversor extranjero y el nacional.

## II. INCENTIVOS DE CARÁCTER GENERAL

### A) Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC)

Los incentivos de carácter general que inciden sobre el IRIC son los siguientes:

#### 1. Exoneración por inversiones

Se pueden distinguir dos tipos de beneficios:

- a) Por su naturaleza.

El art. 31 del Texto Ordenado 1996 establece, entre otras como rentas exentas los dividendos o utilidades acreditados o pagados por los sujetos pasivos del IRIC siempre que el beneficiario de dichas rentas no sea una persona física o jurídica domiciliada en el exterior, o en caso de que lo fuera si estas rentas están gravadas en el país del domicilio del titular y no existe crédito fiscal en el mismo por el impuesto abonado en Uruguay o si dichas rentas no están gravadas en el país del domicilio del titular.

Es decir que la norma o regla general es que los dividendos o utilidades no se gravan a menos que el hecho de gravarlos no signifique un mayor costo fiscal para el contribuyente.

A los efectos de beneficiarse de esta exoneración deberá presentarse un certificado expedido por la autoridad estatal competente que justifique que las rentas indicadas están gravadas en el país de su titular y

no existe crédito fiscal por el impuesto abonado en la República o que no se encuentran gravadas. Dicho certificado puede ser sustituido por otro expedido por una firma auditora acreditando tales extremos. Tal certificación deberá estar debidamente traducida y legalizada

Por otra parte esta exoneración también comprende las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital.

b) Por su destino.

El art. 447 de la ley 15.903 de 10 de noviembre de 1987 exonera del IRIC y del Impuesto a las Rentas Agropecuarias (en el caso que corresponda) las rentas que se destinen a la adquisición de determinados bienes de uso.

Esta exoneración fue reglamentada en el Decreto 840/88 de 14 de diciembre de 1988.

Se trata de una exoneración limitada ya que son tres las limitantes cuantitativas de este régimen<sup>2</sup>. La primera establece que la exoneración no será superior al 40% de la inversión en determinados bienes y al 20% en construcción y ampliación de hoteles, moteles y paradores y de edificios destinados a la actividad industrial. La segunda limitante es que las rentas que se exoneren por este motivo no podrán superar el 40% de las rentas netas del ejercicio una vez deducidas las exoneradas por otras disposiciones (se infiere de esta disposición que una misma inversión puede generar un doble beneficio para la empresa si se dan las condiciones necesarias. Esta posición fue confirmada por la Dirección General de Impositiva en la consulta 2947 de 9/1/89). Y la tercera limitante son las utilidades del ejercicio ya que la norma obliga a la creación de una reserva con el monto exonerado cuyo único objeto final será la capitalización como forma de garantizar su no distribución (el órgano social competente deberá resolver su creación en el plazo de 120 días a partir del cierre del ejercicio).

Los bienes cuya adquisición dará lugar a la exoneración son los enumerados a continuación, de los cuales a su vez el decreto 840/88 en su art. 102 definió cual era el alcance:

i. Máquinas e instalaciones industriales.

La reglamentación define como máquinas industriales las utilizadas para realizar la manufactura, la extracción, la conservación, envasado y acondicionamiento de bienes. Por otra parte establece que el concepto de instalaciones industriales comprende las que sean necesarias para poder realizar un ciclo productivo, definiéndose como tal el que va desde la recepción de la materia prima o la extracción, hasta la entrega del producto manufacturado, extraído o conservado, realizado por la empresa industrial.

Por consulta 2981 de 7/8/89 evacuada por la Dirección General de Impositiva (DGI) se estableció que las máquinas viales quedan comprendidas en el concepto de máquinas industriales. Respecto a los autoelevadores la DGI respondió en la consulta 3419 de 12/5/94 que si el adquirente de un autoelevador es una empresa industrial y lo destina a alguna de las actividades establecidas podrá beneficiarse de la exoneración.

ii. Maquinarias agrícolas.

Se definió, a través de la reglamentación, como maquinaria agrícola la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.

iii. Mejoras fijas en el sector agropecuario.

Comprende tajamares, represas, pozos y perforaciones, molinos de viento y tanques australianos.

iv. Vehículos utilitarios.

Se consideran tales a los chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras.

v. Bienes muebles destinados al equipamiento y reequipamiento de hoteles, moteles y paradores.

vi. Bienes de capital destinados a mejorar la prestación de servicios al turista en entretenimiento, esparcimiento, información y traslados.

El Decreto determinó como tales a la adquisición realizada por los hoteles de televisores y de ómnibus para el traslado de pasajeros.

vii. Equipos para el procesamiento electrónico de datos y para las comunicaciones.

Se excluyó de la exoneración a la programación (software).

Para acceder a estas exoneraciones se debe cumplir una serie de requisitos y respetar normas de valuación que se enumeran a continuación:

Cuando en el ejercicio en que se hayan efectuado inversiones o en los tres siguientes se vendan los bienes alcanzados por esta exoneración, deberá computarse como renta del año fiscal en que se produzca esa enajenación el monto de la exoneración efectuada por inversión, además del resultado por enajenación.

<sup>2</sup> Cr. Raúl D' Alessandro Revista Tributaria Tomo XVI Número 88 enero - febrero 1989

El art. 104 del dec. 840/88 establece que junto con la declaración jurada en la que se liquide el impuesto se deberá detallar los bienes y las construcciones o ampliaciones que motiven la exoneración.

No se computarán como inversiones a los efectos de esta exoneración la adquisición de inmuebles ni de empresas o cuotas de participación en las mismas.

Respecto a los bienes muebles se entiende que fueron adquiridos en los siguientes casos:

- si por un contrato de compraventa o de permuta el bien fue recibido por la empresa en forma real o ficta
- si fue construido por la propia empresa
- La exoneración rige en el ejercicio en el cual la empresa adquirió el bien o finalizó la construcción del mismo. (art. 101 dec. 840/88)

Respecto a los edificios el monto exonerado es el costo de la obra de construcción o ampliación del mismo, incurrido en el ejercicio (art. 101 dec. 840/88)

El art. 103 del dec. 840/88 establece que el concepto de ampliación de edificios implica mayor área construida.

El art. 105 del dec. 840/88 establece que los bienes que generan esta exoneración podrán ser nuevos o usados y su utilización podrá ser realizada por su propietario o por terceros.

## 2. Donaciones

El objetivo de este incentivo es el de estimular las donaciones a las escuelas públicas y otros establecimientos dedicados a la educación.

El marco normativo está dado por la Ley 16.226 de 29 de octubre de 1991 (art. 462) y leyes modificativas, las que fueron recopiladas en los arts. 46 a 51 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

Los arts. 46, 48 y 49 del referido Título establecen que las empresas contribuyentes del IRIC e IP gozarán de los siguientes beneficios tributarios por las donaciones que realicen para la compra de alimento, útiles, vestimenta, construcciones y reparaciones a establecimientos de Educación Primaria, Secundaria, Técnico Profesional y Formación Docente que atiendan a las poblaciones más carenciadas, establecimientos públicos dependientes de los Consejos de Educación Secundaria y Educación Técnico-Profesional, servicios que integren al Consejo de Educación Primaria, equipos técnicos universitarios interdisciplinarios que funcionen en el marco de proyectos dirigidos a mejorar la calidad educativa previamente estudiados y aprobados por las autoridades pertinentes:

El 75% de las donaciones, convertidas en unidades reajustables a la cotización de la fecha de la entrega efectiva de las mismas, se imputará como pago a cuenta del IRIC e IP.

El 25% restante podrá ser imputado como gasto de la empresa a todos los efectos fiscales.

A los efectos de obtener estos beneficios tributarios, las donaciones deberán realizarse en efectivo, debiendo depositarse el importe en una cuenta bancaria oficial de la Inspección Departamental de Educación Primaria respectiva o del Consejo de Educación Primaria. Presentando el boleto de depósito a la Inspección Departamental de Educación Primaria, ésta expedirá el recibo correspondiente, el que se podrá canjear por certificados de crédito de la DGI.

Por otra parte, el art. 47 incorpora a los beneficios antes mencionados a las empresas contribuyentes de IRIC, IRA e IP por las donaciones que realicen a la Universidad de la República. En este caso la donación deberá ser entregada a la Universidad de la República, la que deberá expedir recibos canjeables por certificados de crédito de la DGI.

El art. 50 faculta al Poder Ejecutivo a incorporar al beneficio establecido en art. 46 a las empresas contribuyentes de IRIC, IRA e IP que realicen donaciones para la construcción de locales o adquisición de útiles, instrumentos y equipos que atiendan a mejorar los servicios de las fundaciones con personalidad jurídica dedicadas a la atención de personas en el campo de la salud mental, las que deberán demostrar que han tenido una actividad mínima de cinco años ininterrumpidos al 11 de enero de 1994. A través del Decreto 299/99 de 22 de setiembre de 1999 se reglamentó esta exoneración, estableciéndose que el monto máximo de estas donaciones será de UR 2.500 por institución y por cada año civil. Las empresas entregarán su donación en efectivo al Ministerio de Economía y Finanzas, detallando la institución elegida.

## 3. Gastos de prevención, capacitación e investigación

El objetivo de este incentivo es el estímulo de la inversión por parte de las empresas en la capacitación de su personal.

El marco normativo es el art. 13 ltral. p del Título 4 del Texto Ordenado 1996 y los arts. 41 a 51 del Decreto 840/88.

El beneficio consiste en que los gastos destinados a capacitar el personal en áreas consideradas prioritarias en cursos de perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección podrán computarse entre una vez y media y dos veces su costo a los efectos de su deducción de la renta bruta para el cálculo del IRIC.

Por otra parte los gastos y remuneraciones que se realicen para mejorar las condiciones y medio ambiente de trabajo a través de la prevención podrán computarse dos veces su costo a los efectos del IRIC y del IRA.

Como primer elemento hay que tener en cuenta que debe tratarse de gastos necesarios para obtener la renta y conservarla, deben estar debidamente documentados y deben corresponder al ejercicio económico.

La reglamentación establece además una serie de requisitos para poder computar los gastos de capacitación a los efectos de la liquidación del IRIC por una vez y media su monto real, y que son los siguientes:

Los cursos deben ser afines a los intereses de la empresa, deberán ser dictados por instituciones públicas o privadas con personería jurídica cuya capacidad profesional en educación empresarial sea reconocida en plaza, y deberán ser cursos orientados a la tarea que el dependiente realice o vaya a realizar en la empresa (no se consideran dependientes los directores de sociedades anónimas a estos efectos).

Debe tratarse de dependientes regulares de la empresa, con responsabilidades debidamente asignadas.

El beneficio solo abarca el costo de la matrícula y precio del curso

Se excluye del beneficio la realización de carreras como maestrías, licenciaturas, doctorados o similares.

Se limita a los gastos correspondientes a un curso por dependiente y por año (a no ser que se trate de un programa publicado por la Institución Educativa que los brinde y que forme parte de un plan de perfeccionamiento en el tema de que se trate).

Los gastos por cursos que se realicen en el exterior sólo gozarán de este beneficio si además de cumplir con el resto de los requisitos la institución que los brinda está habilitada en su país para expedir el título, los cursos no están disponibles localmente y representan una transferencia de conocimiento para el mejor desarrollo de la empresa.

El art. 49 del Decreto 840/88 dice así: "En los proyectos de inversión que se declaren de Interés Nacional podrá disponerse que los gastos en que se incurran en programas seleccionados de investigación tecnológica aplicada orientados a la capacitación de técnicos y obreros se computen a los solos efectos de impuestos por el doble de su monto real."

## B) Impuesto al Patrimonio (IP)

Referente al IP podemos enumerar los siguientes incentivos de carácter general:

### 1. Fondos de ahorro previsional

La Ley 16.713 de 3 de setiembre de 1995 en su art. 131 establece que los fondos acumulados en las cuentas individuales de ahorro, administrados por las sociedades Administradoras de Fondos de Inversión (AFAP), no se computarán a efectos de la liquidación del IP.

### 2. Valores públicos

A los efectos del cálculo del monto imponible del IP no se computarán en el activo:<sup>3</sup>

- títulos de Deuda Pública, Nacional o Municipal
- valores emitidos por el Banco Hipotecario del Uruguay
- valores emitidos por el Banco Central del Uruguay
- Bonos y Letras de Tesorería
- Acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo

### 3. Inversiones en otras empresas

Tampoco se computan en el activo, para la determinación del monto imponible del IP las participaciones en el patrimonio de los siguientes sujetos pasivos:

- sociedades con o sin personalidad jurídica, que sean sujetos pasivos del IRIC
- los titulares de empresas unipersonales sujetos pasivos del IRIC
- los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado sujetos pasivos del IRIC
- los titulares de explotaciones agropecuarias, siempre que el patrimonio afectado a dichas explotaciones exceda el 50% del monto mínimo no imponible correspondiente a personas físicas y sucesiones indivisas.

<sup>3</sup> Título 14 Texto Ordenado 1996, art.22

Con esta norma se busca no duplicar el pago del IP, el que se liquidará en cabeza de la sociedad en la que se invierte.

### C) Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Específico Interno

Los incentivos de carácter general sobre IVA e IMESI son los siguientes:

#### 1. Devolución de impuestos indirectos

Las exportaciones de bienes y servicios se encuentran excluidas de la aplicación del IVA. Si bien el art. 5 del Título 10 del Texto Ordenado 1996 establece el criterio de fuente nacional para la aplicación del IVA, con lo que no comprendería las exportaciones, las excluye expresamente, estableciendo que el Poder Ejecutivo determinará cuales son las operaciones que quedan comprendidas en el concepto de exportación de servicios.

Esto último se debe a que es suficientemente clara la conceptualización de exportación de bienes, al contrario de la de exportación de servicios. La legislación establece que están gravadas las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, faltando definir donde se considerarán realizadas. Se manejan en la Doctrina distintas alternativas: el lugar de utilización del servicio, el lugar de establecimiento del beneficiario del servicio, el lugar de ejecución del servicio o el del establecimiento de quien presta el servicio. La posición de la DGI en diferentes dictámenes ha sido que el servicio se considera realizado en el lugar donde el mismo es prestado, por lo que para que se trate de una exportación de servicio el mismo debe ser prestado en el territorio nacional y aprovechado económicamente en el exterior.

El Decreto 220/98 de 12 de agosto de 1998 en su art. 34 nomina como operaciones comprendidas en el concepto de exportación de servicios a las siguientes:

- a) fletes para el transporte de bienes al exterior de la República, y a los recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas, y los servicios de transporte prestados en territorio aduanero nacional en relación a mercaderías manifestadas en tránsito aduanero.

Como vemos, la norma no establece el tramo del flete al exterior del territorio nacional que se considera exportación. En consulta 3722 de 6 de agosto de 1999 la DGI entendió, cambiando el criterio que surgía de consultas anteriores, que solamente el tramo recorrido dentro del territorio nacional constituye exportación, siendo el resto del flete un servicio prestado en el exterior. Se establecen los siguientes criterios para determinar el tramo recorrido en Uruguay:

- para fletes aéreos el 3% del total
- para fletes terrestres el tramo desde el punto de partida hasta la frontera
- para fletes marítimos el recorrido realizado dentro de las aguas jurisdiccionales uruguayas

Por otra parte el art. 242 de la Ley 16.462 de 11 de enero de 1994 estableció que se entiende exportación de servicios (sin perjuicio de la facultad del Poder Ejecutivo de determinar cuales son tales operaciones) los fletes internacionales para el transporte de bienes que circulan en tránsito en el territorio nacional.

- b) servicios prestados por las empresas de reparaciones o de construcciones navales y aéreas, correspondientes a su actividad de construcción, reparación, conservación y conversión de naves de desplazamiento superior a una tonelada, cualquiera sea su nacionalidad, incluyendo también los materiales utilizados.

En este punto se incluye dentro del concepto exportación de servicios a una circulación de bienes (los materiales utilizados), lo que excedería las potestades del Poder Ejecutivo.

- c) actividades de limpieza, mantenimiento o aprovisionamiento de naves.
- En este punto se incluye, igual que en el anterior circulación de bienes.
- d) arrendamientos de servicios industriales prestados en territorio aduanero nacional, siempre que cumplan determinadas condiciones, en especial que dichos servicios se realicen sobre bienes consignados desde fuera del territorio aduanero nacional, en régimen de admisión temporaria.
  - e) servicios prestados por los concesionarios de obra pública, siempre que el Poder Ejecutivo haya exonerado del IVA a tales servicios
  - f) servicios de seguros y reaseguros que cubran riesgos sobre:
    - naves o aeronaves
    - mercaderías transportadas del territorio extranjero a territorio aduanero nacional o a los exclaves o a Zonas Francas
    - mercaderías transportadas del territorio aduanero nacional o desde los exclaves o desde Zonas Francas a territorio extranjero
    - mercaderías transportadas del extranjero al extranjero, transiten o no por territorio nacional
    - riesgos operativos de la Comisión Técnica Mixta de Salto Grande

- g) servicios no incluidos en los numerales anteriores, prestados exclusivamente en las siguientes áreas y siempre que los mismos deban prestarse necesariamente en las mismas:
- recintos aduaneros y depósitos aduaneros
  - recintos aduaneros portuarios
  - Zonas Francas

Por otra parte el Decreto 389/000 de 28 de diciembre de 2000 incluyó a los siguientes servicios en la nómina de exportaciones, siempre que los mismos sean prestados a personas del exterior y aprovechados exclusivamente en el exterior:

- h) servicios de asesoramiento prestados en relación a actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera de la República
- i) servicios prestados para el diseño, desarrollo o implementación de soportes lógicos específicos, entendiéndose por tales aquellos que se produzcan previa orden del usuario
- j) licencia del uso de soportes lógicos por un período o perpetuidad
- k) cesión total de los derechos de uso y explotación de soportes lógicos
- l) los servicios prestados por los Centros Internacionales de Llamadas, siempre que la actividad principal tenga como destino el exterior y por la parte referida a la misma.

La no gravabilidad de las exportaciones se trata de un beneficio económicamente efectivo ya que se podrá deducir el IVA correspondiente a los bienes y servicios que integran directa o indirectamente el costo del producto exportado.

Los exportadores y asimilados tendrán derecho a solicitar certificados de crédito endosables con destinatario (tipo B) por el crédito originado por el IVA incluido en las adquisiciones de insumos asociados en forma directa o indirecta a los bienes exportados. El endoso puede ser exclusivamente a favor de los proveedores que suministraron los insumos, los cuales podrán utilizarlo para el pago de sus propias obligaciones. El monto del certificado no puede ser superior al importe del IVA que adeude el exportador al proveedor.

También es posible solicitar certificados no endosables (tipo A) para cancelar las propias obligaciones tributarias del exportador.

Se logra de esta manera que el producto exportado salga del país libre de carga impositiva.

## 2. Exoneración del IMESI en la exportación

El art.6 del Título 11 del Texto Ordenado 1996 establece que las exportaciones estarán exoneradas del IMESI.

Asimismo estarán exoneradas las enajenaciones a proveedores marítimos en cuanto se demuestre el efectivo aprovisionamiento de naves.

## 3. Ventas en Departamentos de Frontera

Se establecen tasas diferenciales del IMESI para las bebidas sin alcohol elaboradas con un 10% como mínimo de jugo de frutas uruguayas que se reducirá el 5% cuando se trate de limón, aguas minerales, sodas y otras bebidas sin alcohol, cuando la enajenación de los mismos sea realizada en los Departamentos de Artigas, Rivera, Cerro Largo y Rocha (llamada zona I) y en los Departamentos de Salto, Paysandú, Treinta y Tres y Tacuarembó (llamada zona II).

La normativa exige que los bienes objeto de esta reducción de tasas solo podrán ser comercializados en el Departamento en el que se realice su primera enajenación.

Los bienes cuya comercialización se realice en la zona I tributarán IMESI a la tasa del 0,1% y en la zona II la alícuota será del 15%.

Dichos bienes deberán ser identificados una vez producida la primera enajenación de la siguiente manera:

- a) en zona I con la letra F
- b) en zona II con la letra P

# D) Contribuciones Especiales a la Seguridad Social (CESS)

## 1. Contratación de jóvenes

Con la Ley 16.873 de 16 de octubre de 1997 y el decreto reglamentario 318/98 de 4 de noviembre de 1998 se otorgan beneficios a las empresas que incorporen jóvenes a su personal. Este régimen tiene como objetivo facilitar la inserción de los jóvenes al mercado laboral, incentivando con beneficios tributarios y en materia de derecho laboral a las empresas que los contraten.

A continuación se analizarán las diferentes modalidades previstas de contratación de servicios, los requisitos que se deben cumplir así como los beneficios que se obtienen.

a) Modalidades.

Hay cuatro formas contractuales previstas por la ley para el ingreso de jóvenes a la empresa, las que analizaremos a continuación. Cada una de las modalidades está prevista para diferentes grados de preparación técnica, y si bien en todos los casos la finalidad es el inicio del joven en el mercado laboral, cada una tiene un objetivo formativo diferente.

En todas las modalidades se exige un contrato de trabajo por escrito el que deberá registrarse ante la Inspección General del Trabajo y de la Seguridad Social del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Esto constituye una excepción dentro del régimen general de contratación laboral. Se exige también en todas las modalidades que el empleador brinde un puesto y una práctica acorde a la preparación del joven y a la finalidad de cada contrato. Otro carácter común es, que el empleador deberá expedir una constancia explicitando la experiencia adquirida, asistencia, comportamiento y adaptación al trabajo.

i. Contrato de práctica laboral para egresados

Duración del contrato: de 3 a 12 meses

Edades: hasta 29 años

Beneficiarios: egresados de universidades, centros públicos o privados habilitados de formación docente, de enseñanza técnica, comercial, agraria o de servicios, en busca de su primer empleo vinculado con la titularidad que posean

Relación estudio - puesto de trabajo: deben ser adecuados al nivel de formación y estudios cursados por el joven

Instituciones habilitadas: no participan

Habilitación de: contrato directo empresa - practicante

Relación contractual central: empresa - practicante

Empresas habilitadas: privadas

Objetivo: realizar trabajos prácticos complementarios y aplicar los conocimientos teóricos

ii. Becas de trabajo

Duración: hasta 9 meses

Edades: entre 15 y 24 años

Beneficiarios: jóvenes pertenecientes a sectores de bajos ingresos, buscando su primer empleo formal

Relación estudio - puesto de trabajo: no requiere formación previa alguna

Instituciones habilitadas: INAME, INJU, ANEP podrán acordar con organismos públicos estatales o no estatales

Habilitación de: INAME, INJU, ANEP

Relación contractual central: Institución habilitada o empresa - becario

Empresas habilitadas: Públicas estatales o no y privadas

Objetivo: vincularse a un medio laboral y realizar una adecuada primera experiencia laboral

iii. Contrato de aprendizaje

Duración: máximo 24 meses

Edades: hasta 29 años

Beneficiarios: sin especificaciones

Relación estudio - puesto de trabajo: programa establecido por un instituto de formación técnico - profesional

Instituciones habilitadas: Institución de formación técnico - profesional, públicas o privadas habilitadas

Habilitación de: Junta Nacional de Empleo

Relación contractual central: Instituto educativo - empresa - aprendiz

Empresas habilitadas: privadas

Objetivo: aprendizaje de un oficio calificado o profesión

iv. Contrato de aprendizaje simple

Duración: entre 4 y 6 meses

Edades: hasta 25 años

Beneficiarios: sin especificaciones

Relación estudio - puesto de trabajo: se canaliza a través del instructor

Instituciones habilitadas: no participan



Habilitación de : contrato directo empresa - aprendiz

Relación contractual central: empresa - aprendiz

Empresas habilitadas: privadas

Objetivo: capacitación en forma metódica sobre conocimientos prácticos necesarios para el desempeño adecuado de un oficio o puesto de trabajo calificado

#### b) Requisitos

Los requisitos que deben cumplir las empresas para acceder a esta exoneración son:

Estar en situación regular de pagos con las contribuciones especiales de seguridad social. Para acreditar dicha situación se deberá contar con el certificado único vigente.

No haber despedido ni enviado al subsidio por desempleo a personal dependiente que realice iguales o similares tareas a las que el joven que se va a contratar vaya a realizar en los sesenta días anteriores a la contratación ni durante la misma

Tener más de un año de actividad en el país, salvo autorización expresa

Que el total de las contrataciones que prevé esta ley no supere el 20% del total de trabajadores de la empresa.

Inscripción del contrato en Inspección General del Trabajo y de la Seguridad Social del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social

#### c) Beneficios

##### i. Beneficios para las empresas

###### - Aportes patronales

Las empresas que contraten en cumplimiento de lo establecido por la ley, estarán exoneradas de los aportes patronales con destino al régimen jubilatorio y los aportes patronales con destino al seguro social por enfermedad. Para la industria y comercio y el servicio doméstico las tasas son del 12,5% y 5 % respectivamente. El complemento de cuota mutual, por tratarse de un aporte patronal con destino al seguro social por enfermedad se encuentra también exonerado.

Si el empleador rescinde unilateralmente el contrato antes del vencimiento del plazo, siempre que no sea dentro del período de prueba dispuesto, deberá reintegrar al BPS los aportes mencionados anteriormente por el período en que existió relación laboral.

###### - Indemnización por despido

Cuando la relación laboral finalice por le expiración del plazo contractual establecido, el empleador no estará obligado al pago de la indemnización por despido. Se recoge aquí un principio general en materia de derecho laboral para los contratos con plazo, por lo que no se trata de ningún beneficio especial.

##### ii. Beneficios para los jóvenes

Además del beneficio base que es el establecimiento de un régimen flexible para la contratación de personal joven que desea ingresar al mercado laboral brindándole la posibilidad de desempeñarse en tareas para las cuales fueron preparados, se prevé que en todos los casos los contratos serán remunerados, con una remuneración no inferior al mínimo salarial de la categoría correspondiente en la empresa, aplicándose los mismos criterios de incrementos que el resto del personal.

Los jóvenes contratados gozan durante el período de vigencia del contrato de todos los derechos y beneficios que surgen de las normas laborales y de las prestaciones de seguridad social, excepto el subsidio por desempleo.

Si finalizado el plazo del contrato el joven continúa desempeñando tareas se considerará una contratación definitiva, por lo que pasará a regirse por toda la normativa laboral y previsional vigente.

## 2. Partidas exentas

Con las exoneraciones que analizaremos a continuación, se trata de mejorar la calidad de vida de los trabajadores, siendo por otra parte una herramienta para disminuir costos en la empresa.

El art. 167 de la Ley 16.713 de 3 de setiembre de 1995 estableció que las siguientes partidas no constituyen materia gravada ni asignación computable con un tope del 20% de la retribución que el trabajador reciba en efectivo por conceptos que constituyan materia gravada:

- a) La alimentación de los trabajadores en los días trabajados, ya sea que se provea en especie o que su pago efectivo lo asuma el empleador.

El decreto reglamentario 113/96 de 27 de marzo de 1996 en su art. 8 en relación a la provisión de la alimentación fija que "... el empleador contra recibo del trabajador, podrá suministrarla en especie o asumir

su pago mediante la entrega de órdenes de compra personalizadas emitidas por él o por terceros, destinadas a la alimentación del trabajador en los días efectivamente trabajados."

De lo expuesto surge que la prestación para estar exenta debe ser recibida solo por el trabajador (contra recibo) y que debe estar necesariamente relacionada con los días efectivamente trabajados (no puede ser una partida fija).

El Directorio del Banco de Previsión Social por R.D. No. 13-32/97 fijó pautas en cuanto a las órdenes de compra: "... deben ser para alimentos preparados o los elementos primarios necesarios para su elaboración..". También estableció que las empresas contribuyentes serán directamente responsables del cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios.

b) El pago total o parcial, de las siguientes prestaciones, debiendo estar debidamente documentadas: Cobertura médica u odontológica, ya sea:

asistencial o preventiva  
integral o complementaria

Y deberán ser otorgadas al trabajador, su cónyuge, sus padres (que estén a cargo), hijos menores de 18 años o mayores de 18 y menores de 25 si se encuentran cursando estudios terciarios e hijos incapaces (sin límite de edad).

c) El costo de seguros de vida y de accidente personal del trabajador cuyo pago se haya asumido total o parcialmente por el empleador.

En caso de que el monto de estas partidas supere el tope del 20% antes mencionado el excedente estará gravado por las contribuciones especiales de seguridad social que correspondan.

Para el cálculo del tope de exoneración "... se tomará en cuenta la retribución nominal del trabajador, no considerándose aquellas que se perciban en especie o cuyo pago lo asume el empleador, y las que percibidas en efectivo no constituyen materia gravada."<sup>4</sup>

Por último, cabe destacar que la provisión de ropa de trabajo y de herramientas necesarias para realizar la tarea asignada al trabajador no constituye materia gravada ni asignación computable, no existiendo en este beneficio tope alguno.

### 3. Otras partidas exentas

#### a) Salario vacacional

El salario vacacional o suma para el mejor goce de la licencia está exento de todo gravamen fiscal o social.<sup>5</sup>

La ley 16.101 de 10 de noviembre de 1989 fija el salario vacacional en el monto equivalente al 100% del jornal líquido de vacaciones.

Las sumas complementarias para el mejor goce de la licencia no están gravadas por las contribuciones especiales de seguridad social siempre que se cumpla con los dos requisitos siguientes:

- que no excedan del 100% del monto legal a percibir por el trabajador
- que se abonen en forma simultánea con el pago del salario vacacional.<sup>6</sup> Es decir que se deben abonar al inicio de la licencia y en caso de fraccionamiento en proporción a los días de licencia de cada período.

#### b) Viáticos indemnizatorios

El art. 157 de la Ley 16.713 exceptúa de aportación aquellas sumas destinadas a locomoción, alimentación y alojamiento, ocasionadas en el cumplimiento de tareas encomendadas por las empresas, cuando están sujetas a rendición de cuentas y escrituración contable, o se pruebe fehacientemente e inequívocamente su calidad indemnizatoria a juicio de la Administración.

#### c) Gratificaciones

El art. 158 de la Ley 16.713 incluye como partidas no gravadas a:

las gratificaciones que la empresa otorgue a sus trabajadores en forma discrecional o con motivo no vinculado a la prestación de servicios propia de la relación de trabajo

las gratificaciones no regulares ni permanentes de conformidad con la presunción establecida por el art. 4 del Decreto 113/96 de 27 de marzo de 1996 y por el art. 27 del Decreto 526/96 de 31 de diciembre de 1996. Se presume que un ingreso es regular y permanente cuando es percibido en no menos de tres oportunidades a intervalos de similar duración, cualquiera sea la causa de la prestación.

#### d) Complementos de subsidios por inactividad compensada

<sup>4</sup> Art.9 Dec.113/96 de 27 de marzo de 1996

<sup>5</sup> Art.27 Ley 12.590 de 23 de diciembre de 1958 y art.4 del Decreto 615/89 de 22 de diciembre de 1989

<sup>6</sup> Art.11 Decreto 113/96 de 27 de marzo de 1996

El art. 160 de la Ley 16.713 establece que los complementos que las empresas otorguen a los subsidios por inactividad compensada no constituyen materia gravada, siempre que no excedan la remuneración nominal habitual del trabajador. Si se excede dicho tope el exceso quedará gravado.

### III. INCENTIVOS ESPECÍFICOS

#### A) Sector Industrial

##### 1. Ley de inversiones No. 16.906

La ley 16.906 de 7 de enero de 1998 declara de interés nacional la promoción y protección de las inversiones realizadas por inversores nacionales y extranjeros en el territorio nacional.

Esta ley vino a cumplir con dos objetivos fundamentales:

- Hasta la promulgación de la misma existía una dispersión de la legislación nacional en materia de estímulos a las inversiones que originaba dificultades al inversor potencial, ya que se hacía necesario recopilar, interpretar y armonizar diversas normas.<sup>7</sup>

La ley 16.906 crea un marco jurídico que recopila todo lo previsto en materia de regímenes aplicables a las inversiones en un solo texto.

Se consagran una serie de estímulos a la inversión, de carácter tributarios y no tributarios.

Se establecen en la ley importantes principios y garantías como son la admisión de determinadas inversiones sin necesidad de autorización previa o registro, el otorgamiento de un tratamiento justo a las inversiones comprometiéndose el Estado a no perjudicarlas con medidas injustificadas o discriminatorias, y la garantía del Estado de permitir la libre transferencia al exterior de capitales, utilidades u otras sumas vinculadas con la inversión en moneda de libre convertibilidad, así como la garantía del Estado de asegurar a los inversores amparados en los regímenes establecidos en esta ley y por los plazos establecidos en cada caso las exoneraciones tributarias, beneficios y derechos que la ley le otorgue.

La ley consagra tres grupos de beneficios tributarios con diferente alcance:

a) Beneficios tributarios automáticos (arts. 6 a 8)

Estos beneficios fueron reglamentados por el Decreto 59/98 en sus artículos 1 a 6.

Son beneficiarios los contribuyentes del IRIC, IRA e IMEBA, que realicen actividades industriales (manufactureras y extractivas) o agropecuarias (destinadas a obtener productos primarios, vegetales o animales tales como cría o engorde de ganado, producción de lanas, cueros, leche, avicultura, cunicultura, producción agrícola, frutícola, hortícola y floricultura). Los beneficios que analizaremos a continuación operan en forma general y automática para todos los sujetos mencionados.

Se define como inversión la adquisición de los bienes que se enumerarán a continuación destinados a integrar el activo fijo o el activo intangible, entendiéndose que un bien mueble ha sido adquirido cuando es recibido en forma real o ficta como consecuencia de un contrato de compraventa o de permuta, o cuando ha sido construido por la propia empresa:

- i. Bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo, que incluye:
  - i.i. Máquinas industriales, que comprende las utilizadas para realizar la manufactura, la extracción, la conservación, envasado y acondicionamiento de bienes.
  - i.ii. Instalaciones industriales que sean necesarias para poder realizar un ciclo productivo, que incluirá desde la recepción de la materia prima o la extracción, hasta la entrega del producto manufacturado, extraído o conservado, realizada por la empresa industrial.
  - i.iii. Maquinaria agrícola, entendiéndose por tal la utilizada por los establecimientos agropecuarios para la producción de bienes primarios.
  - i.iv. Vehículos utilitarios, que incluye los chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras.

Es de destacar, como señala el Dr. Alberto Varela, que respecto a estos bienes ya existía al momento de la ley normativa otorgando beneficios fiscales a los mismos, y es la exoneración por inversiones (que ya fue analizada en este trabajo).<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Cr.Carlos Alberto Borba, Boletín No.200 Tea Deloitte & Touche

<sup>8</sup> Dr.Alberto Varela, Revista Tributaria No.145 Tomo XXV, julio - agosto 1998 pag.508

- ii. Equipos para el procesamiento electrónico de datos, que comprenden los bienes muebles necesarios para su funcionamiento integral y se excluye la programación (software).

Esta definición concuerda con la manejada en la exoneración por inversiones.

Los beneficios fiscales que se otorgan son los siguientes:

- Exoneración del IP de los bienes mencionados anteriormente a partir de la vigencia de la ley en análisis. Estos bienes se consideran gravados a los efectos de la deducción de pasivos.

No rige la exoneración cuando los bienes mencionados deban valuarse en forma ficta.

- Exoneración del IVA y del IMESI correspondientes a la importación de dichos bienes y devolución del IVA incluido en las adquisiciones en plaza de los mismos. La exoneración se hará efectiva mediante un certificado de exoneración que expedirá la DGI y la devolución del IVA incluido en las adquisiciones en plaza mediante el mismo sistema que rige para los exportadores. Cuando se trate de máquinas industriales o instalaciones industriales los interesados deberán obtener para solicitar el mencionado certificado o para solicitar la devolución del IVA una constancia del Ministerio de Industria, Energía y Minería que deberá estar conformada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

**b) Beneficios tributarios no automáticos (arts.9 y 10)**

El otorgamiento de estos beneficios depende del Poder Ejecutivo.

Alcanzan igualmente a los sujetos pasivos del IRIC, IRA e IMEBA que desarrollen actividades industriales o agropecuarias.

Los beneficios tributarios que se otorgan son los siguientes:

Exoneración del IP de los bienes mencionados a continuación los que se computarán como gravados a los efectos de la deducción de pasivos:

- i. Mejoras fijas afectadas a las actividades industriales
- ii. Bienes inmateriales tales como marcas, patentes, modelos industriales, privilegios, derechos de autor, valores llaves, nombres comerciales y concesiones otorgadas para la prospección, cultivos, extracción o explotación de recursos naturales.
- iii. Otros bienes, procedimientos, invenciones o creaciones que incorporen innovación tecnológica y supongan transferencia de tecnología a criterio del Poder Ejecutivo.

El establecimiento a los efectos del IRIC, IRA e IP de un régimen de depreciación acelerada que abarca a los bienes mencionados anteriormente (I a III) y los bienes mencionados en los beneficios tributarios automáticos (punto a) ref. I a II).

El Decreto 277/98 de 5 de octubre de 1998 reglamentó este régimen estableciendo que los sujetos comprendidos podían optar por el régimen de amortización acelerada a los efectos de la liquidación del IRIC e IRA.

Están alcanzadas las inversiones realizadas en:

- \* bienes muebles destinados al ciclo productivo y
- \* equipos para el procesamiento electrónico de datos

que se incorporaran entre el 1º de octubre de 1998 y el 31 de diciembre de 2000 y aplicándose el alcance de los términos definido por el decreto 59/98.

El plazo de amortización podía ser de dos o tres años a opción del contribuyente, el que podía ser variado solamente con autorización expresa de la DGI y siempre que se respetaran los plazos antes mencionados.

El Decreto 395/000 de 8 de enero de 2001 amplió el plazo de aplicación de la amortización acelerada por el período comprendido entre el 1º de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2002. Asimismo modificó el plazo de amortización, que será de dos a cuatro años, manteniendo el resto de las condiciones establecidas en el Decreto 277/98.

Corresponde precisar que si bien existe la facultad para aplicar el régimen de amortización acelerada para las cinco clases de bienes mencionados anteriormente, el Poder Ejecutivo, en ambos decretos otorgó el beneficio solo para los bienes muebles destinados al ciclo productivo y a los equipos para el procesamiento electrónico de datos. Por otra parte, sólo se aplica este régimen a los efectos de la liquidación del IRIC y del IRA según lo establecieron ambos decretos, quedando excluido el IP.

Disminución hasta 3 puntos de la alícuota de aportes patronales a la seguridad social

El Poder Ejecutivo no hizo uso de esta facultad.

Corresponde aclarar que la Ley 16.697 de 25 de abril de 1995 había facultado al Poder Ejecutivo a reducir en seis puntos porcentuales las tasas de aportes patronales a la seguridad social de la industria manufacturera. El Poder Ejecutivo hizo uso de esa facultad a través de los decretos 187/95 y 454/95 disminuyendo la tasa de aportación en un 6%. La Ley 17.243 derogó el art. 25 de la ley 16.697 pero igualmente dejó la tasa de aportación en 6,5% por lo que a la fecha actual no tuvo efecto modificativo, pero si lo podría tenerlo en el futuro si se cambiara la tasa de aportes patronales a la seguridad social (hoy en 12,5%).

c) *Beneficios tributarios respecto a inversiones específicas de actividades y empresas promovidas (arts. 11 a 17)*

A diferencia de los beneficios analizados anteriormente, sólo podrán acceder a este régimen empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo, pudiendo ser la empresa de cualquier rama de actividad: industrial, agropecuaria, comercial y de servicios.

Por otra parte la declaratoria promocional podrá abarcar una actividad sectorial específica (conjunto de emprendimientos conducentes a producir, comercializar o prestar, determinados bienes o servicios).

El Decreto 84/99 de 24 de marzo de 1999 declaró de Interés Nacional la actividad de producción del sector software, en condiciones de competencia internacional. Para acceder a los beneficios de la ley, las empresas dedicadas a esta actividad debían presentar ante la Comisión de Aplicación un proyecto de inversión que resultara viable técnica, comercial, financiera y económicamente. El 28 de diciembre de 2000 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto 387/00 sustituyendo artículos del Decreto 84/99, y exonerando del IRIC a las rentas derivadas de la actividad de producción de soportes lógicos por los ejercicios finalizados a partir del 1º de enero de 2001 y hasta el 31 de diciembre de 2004. Para acceder a esta exoneración la empresa deberá presentar declaración jurada con descripción de la actividad a desarrollar ante la Comisión de Aplicación al solo efecto de su registro. Por otra parte se establece que en el caso que el producto de la actividad exonerada no forme parte del costo de los bienes o servicios comercializados por el adquirente de los mismos, a los efectos de la liquidación del IRIC deberá aplicarse el tope determinado en el art. 15 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 (tope de honorarios profesionales, 2% de los ingresos brutos).

A los efectos de otorgar estos beneficios a inversiones específicas se tendrá especialmente en cuenta las inversiones que:

- i. incorporen progreso técnico que permita mejorar la competitividad
- ii. faciliten el aumento y la diversificación de las exportaciones, especialmente aquellas que incorporen mayor valor agregado nacional
- iii. generen empleo productivo directa o indirectamente
- iv. faciliten la integración productiva, incorporando valor agregado nacional en los distintos eslabones de la cadena productiva
- v. fomenten las actividades de las micro, las pequeñas y medianas empresas por su capacidad efectiva de innovación tecnológica y de generación de empleo productivo
- vi. contribuyan a la descentralización geográfica y se orienten a actividades industriales, agroindustriales y de servicios, con una utilización significativa de mano de obra e insumos locales.

Para el establecimiento de las franquicias el Poder Ejecutivo actuará asesorado por una Comisión de Aplicación, integrada por representantes de varios Ministerios así como de la Oficina de Planeamiento y Presupuesto y de la Comisión de Descentralización. Los procedimientos para la declaración promocional fueron reglamentados a través del Dec. 92/98, donde a su vez se establece que a los efectos de la declaratoria promocional serán consideradas las inversiones enumeradas anteriormente en punto a) ref. I a II y en el punto b) ref. I a III.

La Ley 16.906 no contiene beneficios adicionales a los antes previstos para inversiones declaradas promovidas, siendo aplicables las mismas facultades que en materia de beneficios el Decreto – Ley 14.178 le había otorgado al Poder Ejecutivo (por lo tanto, incluso la canalización externa), pero limita las facultades en cuanto al otorgamiento de exoneraciones arancelarias que contravengan los compromisos asumidos por el país en los acuerdos del MERCOSUR. (ver Ley de Promoción Industrial No. 14.178).

El Poder Ejecutivo fijará el monto del beneficio y el plazo en el que se otorga.

Si el Poder Ejecutivo otorgara exoneraciones del IP, los bienes objeto de la exoneración se considerarán gravados a los efectos del cálculo del pasivo computable.

Se prevén dos situaciones especialmente beneficiadas, en las que se discrimina por localización y monto:

- i. Para los proyectos o actividades declaradas promovidas en virtud de la importancia de su aporte al proceso de descentralización geográfica de la actividad económica se le otorgará beneficios superiores en plazo o cuantía a los otorgados a proyectos equivalentes o actividades similares del departamento de Montevideo
- ii. Se podrá otorgar beneficios especiales a las inversiones que cumplan con los requisitos para otorgar estas franquicias y que alcancen un monto de \$ 500.000.000 (cifra establecida en la ley que se actualizará anualmente en base a la variación del Índice de Precios al Consumo) en el plazo del plan de inversión.

Analizaremos a continuación otros tipos de regímenes y beneficios previstos en la ley.

\* El art. 18 establece un régimen de especialización productiva a efectos de facilitar la reconversión de las empresas en el marco del proceso de integración regional, creándose un régimen de aceleración de la

adecuación. Este régimen trata de alentar a las empresas a especializarse en aquello en que son competitivas, con el fin de posicionarse en el mercado interno y en el externo.<sup>9</sup>

Según este régimen las empresas podrán importar exoneradas del IMADUNI y de recargos aquellos bienes que tengan por origen Estados miembros del MERCOSUR, de la misma naturaleza y con el mismo destino económico que aquellos cuya producción discontinúan o reducen, estando esta exoneración sujeta al cumplimiento de un programa de exportación.

Este régimen fue reglamentado en el capítulo II del Decreto 92/98, estableciéndose que podrán acceder al mismo las empresas que presenten programas de reconversión que sean calificados por la Comisión de Aplicación y que se encuentren en situación regular de pagos de los tributos nacionales.

El programa de reconversión estará orientado a adecuar la situación de la empresa a la nueva situación creada por los acuerdos del MERCOSUR, y que a su vez deberá contemplar la especialización de la producción para atender la demanda del mercado ampliado. Por otra parte deberá incluir el compromiso de aumentar las exportaciones y de discontinuar total o parcialmente la producción de otros bienes. El beneficio consiste en la desgravación arancelaria de las importaciones incrementales de los bienes cuya producción se discontinúa y que sean originarios de los Estados partes del MERCOSUR. El monto de las importaciones a obtener el beneficio no podrá ser superior a la menor de estas dos cantidades: el incremento de exportaciones alcanzado y el monto de la reducción de la producción del bien en cuestión. En definitiva, la plena utilización del beneficio consiste en mantener cierta relación entre exportaciones y ventas locales, ya que si las exportaciones son pocas el beneficio es reducido y si se exporta mucho el beneficio se desaprovecha.

\* Los arts. 20 a 23 de la ley 16.906 sustituyen artículos de la ley 16.072 de 9 de octubre de 1989 que aprobó el contrato de crédito de uso (leasing), siendo de aplicación estas normas para los contratos que se celebren a partir de vigencia de la ley 16.906. Solo los arts. 20 y 21 se refieren a beneficios fiscales.

La ley 16.205 (que modificó entre otros el art. 1 de la ley 16.072) define al contrato de uso como el contrato de crédito por el cual una Institución Financiera se obliga frente al usuario a permitirle la utilización de un bien por un plazo determinado y el usuario se obliga a pagar por esa utilización un precio en dinero abonable periódicamente.

En la ley 16.906 se exonera del IVA las contraprestaciones resultantes de contratos de crédito de uso que cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

- i. que el contrato tenga un plazo no menor a tres años
- ii. que los bienes objeto del contrato no sean vehículos no utilitarios, ni bienes muebles destinados a la casa - habitación

El Dec. 59/98 en su art. 7 definió los vehículos que no son utilitarios:

automóviles de pasajeros  
 motocicletas, motonetas, triciclos motorizados y vehículos similares  
 vehículos marítimos y aéreos utilizados con fines deportivos  
 vehículos marítimos con desplazamiento igual o menor a una tonelada  
 vehículos con tracción en las cuatro ruedas cuyo peso sea inferior a 2000 kg.

- iii. que el usuario sea sujeto pasivo del IRIC, IRA o IMEBA

Asimismo se estableció que en caso de no cumplir alguna de estas condiciones el IVA se aplicará sobre la amortización financiera, a no ser que el bien objeto del leasing se encuentre exonerado por otras disposiciones. En el caso de no cumplir algunas de las dos primeras condiciones, pero de tratarse de un sujeto pasivo del IRIC, IRA o IMEBA las diferencias entre las prestaciones pactadas y la amortización financiera de la colocación y los reajustes de precio estarán exentos del IVA.

Por otra parte se le otorga a las instituciones acreditantes un crédito por el IVA incluido en las adquisiciones de los bienes que sean objeto de contratos de crédito de uso, siempre que se cumplan con las tres condiciones detalladas anteriormente. El art. 8 del Dec. 59/98 estableció que esta devolución se realizará a través de certificados de crédito, con valor cancelatorio al primer día del mes siguiente al del contrato de crédito de uso. El certificado será emitido a favor de la institución acreditante quien podrá solicitar su endoso al proveedor del bien objeto del contrato.

En caso de realizarse cancelaciones anticipadas que reduzcan el plazo a menos de tres años, deberá liquidarse el IVA correspondiente más el recargo mensual indemnizatorio establecido en el art. 94 del Código Tributario.

<sup>9</sup> Dr. Alberto Varela, Revista Tributaria No 143 Tomo XXV, marzo - abril 1998, pag. 264

Cabe recordar que el art. 48 de la Ley 16.072 exonera del IMABA a los créditos que se generen por la celebración de contratos de crédito de uso.

- \* Otro beneficio de carácter tributario que se prevé en el Ley 16.906 en su art. 26 es la facultad otorgada al Poder Ejecutivo de exonerar del IRIC, IVA e ITP que se generen en caso de fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades, siempre que las mismas permitan expandir o fortalecer a la empresa solicitante. En los casos en que el Poder Ejecutivo ejerza esta facultad no será exigible la escritura pública para la transferencia de bienes, derechos, obligaciones o gravámenes comprendidos en la transmisión patrimonial que resulte como consecuencia de los mencionados actos.
- \* Por último, el art. 27 de la Ley 16.906 deroga el impuesto a las hipotecas establecido por la Ley 10.976 y modificativas.

## 2. Ley de promoción industrial No. 14.178

Esta Ley tiene como finalidad la promoción de las actividades industriales que cumplan con los objetivos de los Planes de Desarrollo Económico y Social como condición para que el Poder Ejecutivo las declare de Interés Nacional. El Interés Nacional se traducirá en la aplicación de diversas medidas de asistencia crediticia directa y franquicias fiscales, a través de los organismos de financiamiento o de recaudación, según los mecanismos que fije la reglamentación.

La declaración de Interés Nacional y las medidas promocionales tendrán en cuenta de que manera la solicitud prevé uno o varios de los siguientes objetivos:

- a) Obtención de mayor eficiencia en la producción y comercialización en base a niveles adecuados de dimensión, tecnología y calidad
- b) Aumento y diversificación de las exportaciones de bienes industrializados que incorporen el mayor valor agregado posible a las materias primas
- c) Localización de industrias nuevas y ampliación o reforma de las existentes, cuando esto signifique un mejor aprovechamiento de los mercados proveedores de materia prima así como de la mano de obra disponible
- d) El respaldo a programas seleccionados de investigación tecnológica aplicada, orientados a la utilización económica de materias primas nacionales inexploradas y a la obtención o perfeccionamiento de productos del país, a la capacitación de técnicos y obreros y al contralor y certificación de la calidad.

Los beneficios fiscales establecidos en el Decreto - Ley 14.178 (art. 8). que el Poder Ejecutivo puede otorgar son los siguientes:

- a) Exoneración total o parcial de toda clase de tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones, así como rebajas de tarifas o precios en servicios prestados por el Estado.
- b) Exoneración de hasta un 60% de las obligaciones por aportes patronales al BPS en la parte correspondiente a la mano de obra incorporada a los bienes que se produzcan para la exportación
- c) Exoneración de todo tributo que grave las rentas de la empresa, así como su distribución o adjudicación sea cual fuere la forma como se realice, siempre que provengan de la parte del giro declarada de Interés Nacional
- d) Exoneración de proventos, tasa portuarias y adicionales que recaigan sobre la importación de bienes necesarios para el equipamiento industrial de la empresa, ya sean equipos, maquinarias, repuestos y materiales que no sean competitivos de la industria nacional.
- e) Las obligaciones fiscales por importaciones (recargos e impuestos aduaneros a la importación) que se generen por la implantación de una nueva actividad o ampliación, o adecuación con equipos nuevos de una ya existente, para producciones de exportación podrán ser liquidados en un término equivalente al plazo medio proporcional de financiación que dichos equipos tenían del exterior.

Asimismo estas importaciones estarán exoneradas de consignaciones previas, y los equipos no podrán ser enajenados ni prendados hasta la total liquidación de las obligaciones fiscales.

El Poder Ejecutivo establecerá el monto y el plazo de estas franquicias previo dictamen de la Unidad Asesora.

El Dec. 733/91 de 30 de diciembre de 1991 en su art. 13 estableció que el Poder Ejecutivo no otorgará exoneraciones ni devoluciones del IVA ni del IMESI al amparo de la Ley 14.178. Las resoluciones del Poder Ejecutivo que hayan declarado individualmente de interés nacional las actividades de determinadas empresas mantendrán su vigencia.

Asimismo la Ley establece el régimen de canalización de ahorro, que por su importancia será analizado en un punto aparte.

El art. 13 de la ley establece que el incumplimiento o violación de las obligaciones asumidas por los responsables de las empresas promovidas significará la pérdida de los beneficios concedidos, sin perjuicio de

las sanciones penales establecidas por la legislación vigente. Y agrega que los directores de las mismas responderán personal y solidariamente de los daños y perjuicios causados a la Administración o a terceros y por las sanciones patrimoniales que se apliquen, salvo en el caso de directores que hayan dejado constancia en acta de su voto negativo a los actos violatorios de esta ley.

### 3. Canalización del ahorro

Existen dos beneficios impositivos denominados Canalización del Ahorro Externo y Canalización Interna. Analizaremos a continuación cada uno de ellos así como la posibilidad de combinar los dos regímenes.

#### a) Canalización del Ahorro Externo

El art. 9 del Decreto-Ley 14.178 de 28 de marzo de 1974 y sus modificativas determinaron que el Poder Ejecutivo podrá establecer que las personas físicas o jurídicas que efectúen aportes documentados en acciones nominativas en empresas comprendidas en el antes mencionado Decreto-Ley 14.178 puedan deducir para la liquidación del IRIC el monto de lo invertido antes de la presentación de la declaración jurada. Se establece asimismo que en caso de enajenarse dichas acciones antes de los tres años de adquiridas deberá reliquidarse el impuesto correspondiente abonándose la diferencia resultante.

La empresa deberá presentar un proyecto de inversión ante la Comisión de Aplicación con el fin de obtener una declaratoria de Interés Nacional por parte del Poder Ejecutivo. Si se le otorga dicha declaratoria, se fijará el plazo durante el cual se otorga el beneficio de canalización de ahorro y el monto máximo de la integración de capital generadora de la exoneración del IRIC.

Como se puede apreciar, hay una limitante importante respecto al aspecto temporal de la deducción de la inversión en la liquidación del IRIC. Resulta lógico pensar que en el caso de inversiones de cierta magnitud las diferencias entre el monto invertido y el susceptible de deducir en el exiguo plazo que las normas otorgan pueden ser de gran significación lo que desestimularía este tipo de inversión. Por otra parte el decreto reglamentario además de recordar el plazo fijado en la ley establece que "...Las declaraciones de interés nacional deberán establecer el plazo por el cual la integración de capital otorga el beneficio de canalización de ahorro, el que no excederá en más de seis meses la fecha en que el proyecto prevea el aporte de capital propio para financiarlo.... El monto invertido a que se refiere el presente artículo, que supere el monto de las rentas gravadas, no originará pérdidas deducibles en futuros ejercicios."<sup>10</sup>

Sin embargo el propio decreto reglamentario refiriéndose a las declaraciones genéricas de promoción industrial (atendiendo a actividades desarrolladas o al lugar de radicación), prevé la posibilidad que los períodos para gozar del beneficio puedan ser mayores.

El decreto reglamentario también establece un plazo que no excederá del cierre del segundo ejercicio siguiente en el cual se realizó la inversión para canjear los certificados provisorios y los recibos de aportes irrevocables que se hubieran emitido por las acciones nominativas correspondientes. En caso de no hacerlo la empresa inversora deberá reliquidar el impuesto por los ejercicios que corresponda. Como instrumento de control se prevé que conjuntamente con la presentación de la declaración jurada del ejercicio en que se realizó la inversión y en los tres siguientes se deberá presentar una constancia emitida por la empresa promovida de la titularidad de las acciones, certificados provisorios y recibos de aportes irrevocables.

#### b) Canalización Interna

La ley autoriza al Poder Ejecutivo a exonerar del pago del IRIC a las empresas comprendidas en el Decreto-Ley 14.178, que tengan la forma jurídica de sociedad por acciones, por el monto que surja al deducir de la renta neta fiscalmente ajustada, del ejercicio en que se realiza la inversión o de los ejercicios comprendidos en la resolución respectiva, el monto del aumento de capital integrado derivado de la capitalización de reservas o de la distribución de dividendos en acciones equivalentes a la inversión referida.<sup>11</sup>

Como se puede apreciar, en este caso está especialmente previsto que el beneficio tributario opera en el ejercicio que se realiza la inversión o en los comprendidos en la resolución respectiva. Esto marca una diferencia con la canalización externa que sólo podría tener como justificación el hecho que se busque que el beneficio sea más amplio en la empresa declarada de interés nacional que en el inversor.

Se establece también que el órgano social competente deberá resolver la capitalización de reservas o distribución de dividendos en acciones, en un plazo máximo que se fija en el momento de presentación de la declaración jurada de impuestos respectiva. Se excluye de la capitalización a las reservas legales por reinversiones y por mantenimiento de capital circulante. Si no se cumpliera con la efectiva capitalización de acciones se

<sup>10</sup> Decreto 840/88, art.111

<sup>11</sup> Art.38 del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Fuente Decreto-Ley 15.548 de 17 de mayo de 1984, art.1º y Ley 15.903 de 10 de noviembre de 1987, art.419



adeudará el impuesto sobre las rentas exoneradas desde la fecha en que se devengaron, aplicándose las sanciones correspondientes.

En la resolución de exoneración se fijará además de los ejercicios fiscales en los que será aplicable la misma, su monto máximo y el plazo para realizar las modificaciones estatutarias y trámites judiciales que correspondan para ampliar el capital autorizado y emitir las acciones correspondientes al aumento del capital integrado.

La exoneración estará limitada al menor de los siguientes importes: el monto establecido en la resolución que otorgó la exoneración, el monto nominal de las acciones emitidas y el costo de la inversión que resulte de la efectiva implantación del proyecto.

Al momento de presentar la declaración jurada del IRIC se deberá adjuntar un anexo con el detalle de la reunión del órgano social competente que resolvió la capitalización de reservas o distribución de dividendos en acciones, fecha de la resolución y denominación de las reservas que se capitalicen.<sup>12</sup>

Las empresas que se acojan al beneficio de auto canalización (o canalización interna) tendrán prohibido rescatar acciones antes de los 5 años de vencido el plazo máximo previsto en la resolución para realizar las integraciones de capital.<sup>13</sup>

Por último y respecto a la posibilidad de acumulación el art. 40 del Título 4 del Texto Ordenado 1996 establece que cuando se otorgue la exoneración por canalización interna, el beneficio de canalización de ahorro externo será reducido en el monto equivalente, debiendo establecer la sociedad, al emitir cada acción, si la misma es apta para la deducción del IRIC de la empresa o del accionista. De esta norma se concluye que los beneficios no se pueden acumular, y puede entenderse que luego de finalizado el proceso de inversión realizado a través de la canalización externa y respecto de nuevas inversiones realizadas por la propia empresa declarada promovida sería posible evaluar la solicitud del beneficio de canalización interna (o viceversa).

#### **4. Bienes muebles del equipo industrial**

Existen dos clases de normas que benefician respecto al IP la tenencia de bienes muebles del equipo industrial, una se refiere a valuación de los mismos y otra clase establece exoneraciones.

##### **a) Valuación**

El art. 15 del Título 14 del Texto Ordenado 1996 establece, entre otros, que los bienes muebles del equipo industrial directamente afectados al ciclo productivo y que se adquieran con posterioridad al 1º de enero de 1988 se computarán por el 50% de su valor fiscal.

El art. 27 del Dec. 600/88 que reglamentó esta disposición estableció que los bienes comprendidos son las máquinas, instalaciones, aparatos y sus accesorios siempre que se destinen a la actividad industrial y se encuentren afectados al ciclo productivo.

Se define como empresas con actividad industrial las que realicen directamente actividades manufactureras y extractivas.

Y se establece que el ciclo productivo abarca desde la recepción de la materia prima o la extracción, hasta la entrega del producto manufacturado o extraído, realizado por la empresa industrial.

Ante la duda que se planteó acerca del procedimiento para el cómputo del pasivo para la liquidación del IP, la Consulta No. 3178 manifestó que dado que es claro que se trata de una forma especial de valuación y no de una exención parcial no corresponderá por el 50% de la reducción del valor, disminución alguna del pasivo deducible.

##### **b) Exoneración**

El art. 667 de la Ley 16.736 de 5 de enero de 1996 (art. 40 Título 4 del Texto Ordenado 1996) incluye como activos exentos a los efectos del IP, los bienes muebles directamente afectados al ciclo productivo industrial incorporados a partir del 1º de enero de 1991, por un plazo de 5 años entre el cierre del ejercicio de la incorporación y la fecha de determinación del patrimonio. Es decir que frente a cada liquidación del IP, se deberá exonerar solamente los bienes incorporados en los 6 ejercicios anteriores. Pasado ese plazo, los bienes podrán ser valuados al 50% (según el mecanismo analizado anteriormente) o bien podrán estar comprendidos en las exoneraciones dispuestas por la Ley de Inversiones (16.906).

Por otra parte los bienes exonerados bajo esta normativa se consideran gravados a los efectos del cómputo de pasivos.

Ya que no hay reglamentación al respecto, se debe entender como válidas las definiciones dadas por el art. 27 del Dec.600/88 sobre bienes muebles del equipo industrial.

<sup>12</sup> Art.39 Título 4 Texto Ordenado 1996 y art.112 del Decreto 840/88

<sup>13</sup> Art.41 Título 4 Texto Ordenado 1996

Finalmente, cabe recordar la exoneración de IP a los bienes muebles destinados directamente al ciclo productivo y a los equipos para el procesamiento electrónico de datos, que estableció la Ley 16.906, antes analizada.

### 5. Ley de Urgencia No. 17.243

El art. 1º de la Ley 17.243 publicada el 6 de julio de 2000 fija en 6,5% la tasa de aportes patronales jubilatorios de la industria manufacturera al Banco de Previsión Social.

Como comentamos anteriormente, hasta el dictado de esta norma se encontraba vigente la disposición del art. 25 de la ley No 16.697 de 25 de abril de 1995 que facultó al Poder Ejecutivo a rebajar los aportes de la industria manufacturera hasta en 6 puntos porcentuales, el cual hizo ejercicio de dicha facultad con el dictado del Dec. 187/95 La Ley de Urgencia derogó el art. 25 de la ley 16.697, y posteriormente el Dec. 245/00 de 4 de setiembre de 2000 (reglamentario de la ley 17.243) derogó el Dec. 187/95 (reglamentario de la ley 16.697).

Como analizamos anteriormente a la fecha la tasa de aportación de la industria manufacturera no se vio modificada. (ver análisis ley 16.906)

El Dec. 245/00 define como beneficiarios a los contribuyentes que desarrollen las actividades comprendidas en la Gran División Ires (Industrias Manufactureras) del C.I.I.U. (Clasificación Internacional Industrial Uniforme).

La empresa deberá discriminar las remuneraciones gravadas en las siguientes categorías:

a) retribuciones por tareas que estén directa y exclusivamente vinculadas al ciclo industrial manufacturero (desde la recepción de la materia prima hasta la entrega del producto manufacturado).

A estas retribuciones se le aplicará la tasa del 6,5%

b) retribuciones por tareas que estén directa y exclusivamente vinculadas a la producción y venta de bienes o prestación de servicios no comprendidos en el giro industrial objeto del beneficio

Estas retribuciones aportan por la tasa general de aportación (actualmente 12,5%)

c) retribuciones no comprendidas en los literales anteriores

En estos casos el 6,5% se aplicará sobre el monto que surja de aplicar a dichas retribuciones la siguiente proporción:

Ventas de bienes y servicios por actividad manufacturera % Ventas de bienes y servicios totales

A los efectos de obtener esta relación se excluirá el IVA de ambos conceptos y se considerarán las ventas del último ejercicio económico y será de aplicación hasta el quinto mes siguiente al del cierre del ejercicio en curso. Si la empresa no hubiera obtenido ingresos en el ejercicio anterior o este fuera su primer ejercicio se aplicará una relación estimada.

Para ampararse a este régimen se deberá presentar ante la DGI una declaración jurada de los montos de ingresos y la relación antes mencionada. Además la DGI podrá solicitar todos los datos que considere pertinentes a los efectos de analizar la situación tributaria de los beneficiarios. Una vía intervenida de esta declaración jurada será remitida al BPS.

Si no se realizara correctamente el cálculo de la base imponible deberá efectuarse la reliquidación de los tributos impagos con las multas y recargos correspondientes.

## B) Sector Agropecuario

### 1. Ley Forestal No. 15.939

La Ley 15.939 de 28 de diciembre de 1987 declara de Interés Nacional la defensa, el mejoramiento, la ampliación, la creación de los recursos forestales, el desarrollo de las industrias forestales, y en general, de la economía forestal.

Esta ley regula lo relacionado a los bosques, parques y terrenos forestales existentes dentro del territorio nacional.

Se define como bosques las asociaciones vegetales en las que predomine el arbolado de cualquier tamaño, explotado o no y que estén en condiciones de producir madera u otros productos forestales o de ejercer alguna influencia en la conservación del suelo, en el régimen hidrológico o en el clima, o que proporcionen abrigo y otros beneficios de interés nacional. Además el Dec. 452/88 les exige una superficie mínima de 2.500 m<sup>2</sup>.

Los bosques se calificarán según sus fines de la siguiente manera:

a) protectores, cuando tengan fundamentalmente el fin de conservar el suelo, el agua y otros recursos naturales renovables.

b) de rendimiento, cuando tengan por fin principal la producción de materias leñosas y resulten de especial interés nacional por su ubicación o por la clase de madera u otros productos forestales que pudieran obtenerse.

c) generales (los restantes)

Se encomendó la tarea de calificación de los bosques a la Dirección Forestal.

Se define como terrenos forestales aquellos que, arbolados o no:

sean inadecuados para cualquier explotación o destino de carácter permanente y provechoso por sus condiciones de suelo, aptitud, clima, ubicación y demás características.

sean calificados como de prioridad forestal por resolución del Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca en función de la aptitud forestal del suelo o razones de utilidad pública.

El art. 2 del Dec. 452/88 designa determinadas zonas o grupos de suelos como terrenos forestales.

Los arts. 39 de la Ley 15.939 y 99 de la Ley 16.002 establecen que los bosques artificiales declarados protectores, los de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal y los bosques naturales declarados protectores, así como los terrenos ocupados o afectados directamente a los mismos, tendrán los siguientes beneficios tributarios:

- i. exoneración de todo tributo nacional sobre la propiedad inmueble y de la contribución inmobiliaria rural
- ii. sus valores no se computarán para la determinación de :
  - ii.i. ingresos a los efectos de impuestos que se pudieran crear que gravaran renta ficta de las explotaciones agropecuarias
  - ii.ii el monto imponible del IP
- iii. exoneración del IRA (u otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores) de los ingresos derivados de la explotación de los bosques
- iv. exoneración del IRIC (u otros impuestos que se establezcan en el futuro y tengan similares hechos generadores) de las rentas derivadas de la explotación, cuando el producto total o parcial de la actividad agropecuaria constituye insumo de su actividad industrial.

Los sujetos pasivos del IRA y del IRIC podrán deducir del monto a pagar por dichos impuestos, un porcentaje del costo de la plantación de los bosques artificiales que sean declarados protectores o de rendimiento en las zonas declaradas de prioridad forestal.

El art.45 de la ley 16.002 de 25 de noviembre de 1988, reglamentado por el Dec. 931/88 establece la prestación de un subsidio. Para los titulares de explotaciones agropecuarias forestales que sean contribuyentes del IRA o del IRIC el mismo consiste en un monto equivalente al 20% del costo ficto de forestación y se percibirá por hectárea plantada y por una sola vez. Dicho subsidio no se computará como ingreso gravado a los efectos de los impuestos mencionados. Para los titulares de explotaciones forestales que no sean contribuyentes del IRA o del IRIC consiste en un monto equivalente al 50% del costo ficto de forestación y se percibirá por hectárea plantada y por una sola vez

Para acceder a estos subsidios se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) poseer un proyecto de forestación para la instalación de bosques protectores o de rendimiento aprobado por la Dirección Forestal
- b) obtener al año de la plantación de los árboles un prendimiento superior al 75% de la densidad indicada en el proyecto
- c) que el bosque se encuentre ubicado en terrenos de prioridad forestal y sea calificado por la Dirección Forestal como protector o de rendimiento
- d) solicitar el subsidio dentro de un plazo máximo de 4 años a partir de la instalación del bosque.

El art. 65 de la Ley 15.939 determina que los productores y empresas rurales, industriales o agroindustriales dedicadas a la forestación, explotación o industrialización de maderas de producción nacional gozarán durante quince años desde la promulgación de la ley de exoneraciones que otorgue el Poder Ejecutivo de tributos y tasas para determinadas importaciones para las siguientes actividades:

producción de plantas forestales, plantaciones y manejos de bosques

explotación de madera o utilización de otros productos del bosque

elaboración de la madera para la producción de celulosa pasta, papeles y cartones, madera aserrada, madera terciada y chapas de madera, tableros de fibra de madera y de madera aglomerada, destilación de madera

preservación y secamiento de la madera

utilización de productos forestales como materia prima en la industria química o generación de energía

El Poder Ejecutivo, en uso de esta facultad, en el Decreto 457/89 exonera de la Tasa Global Arancelaria, incluso del recargo y del IVA a las importaciones que realicen los productores y empresas rurales, industriales o agroindustriales dedicadas a la forestación, explotación o industrialización de maderas de producción nacional de los siguientes bienes:

- a) plaguicidas, fertilizantes, productos químicos e insumos de uso propio de las industrias forestales en todas sus etapas
- b) específicos, maquinarias, vehículos, equipos e implementos afectados directamente a prevenir y combatir incendios forestales
- c) maquinarias, tractores, vehículos automotores utilitarios e implementos necesarios para la producción, manejo y explotación forestales, incluidos equipos de riego, así como los accesorios y repuestos
- d) equipos y maquinarias industriales, así como los accesorios y repuestos afectados directamente al procesamiento e industrialización de la madera

Los bienes de activo fijo que se importen al amparo de esta exoneración fiscal no podrán ser transferidos ni cedidos a terceros a ningún título por el plazo de 3 años.<sup>14</sup>

Se deben cumplir para obtener estas franquicias dos requisitos:

- a) que dichos bienes no sean producidos normalmente en el país, en condiciones adecuadas de calidad y precio
- b) que la actividad realizada por la empresa sea compatible con los fines generales de la política fiscal.

El Dec. 50/91 incluyó dentro de estas exoneraciones a los proventos y tasa portuarias.

El Dec. 733/91 en su art. 13 estableció que el Poder Ejecutivo no otorgará exoneraciones ni devoluciones del IVA ni del IMESI al amparo de la Ley 15.939.

## 2. Medidas tributarias en el sector agropecuario

Existen diversas normas tendientes a disminuir la carga fiscal del sector agropecuario.

### IMABA

Para los préstamos a plazos de 7 o más años con destino a actividades comprendidas en el IRIC, IRA o IMEBA se fija la tasa del IMABA en el 0,10%. Es decir que se otorga una rebaja del 1,5% al 0,10%.

### IMEBA

El Decreto 61/99 de 3 de marzo de 1999 redujo las tasas del IMEBA para todos los hechos generadores en un 0,5%.

Además fijó para todos los hechos generadores vinculados a la lana dicha tasa en un 0% hasta el 30 de setiembre de 1999. Por decretos posteriores se ha venido prorrogando la aplicación de la tasa del 0%, y a la fecha se encuentra vigente por el Dec. 274/00 de 27 de setiembre de 2000, que la extendió hasta el 31 de marzo de 2001.

### IP

Los bienes inmuebles destinados a la explotación agropecuaria excluidas sus mejoras son considerados activo exento a los efectos de la liquidación del IP.<sup>15</sup>

Para los ejercicios cerrados a partir del 1º de enero de 1999 dichos bienes inmuebles serán considerados como activos gravados a los efectos del cálculo del pasivo computable para determinar el patrimonio neto gravado.

### IRA

El resultado de la enajenación de inmuebles rurales (tierra y mejoras) no constituye renta gravada.

### IVA

Se encuentran exonerados del IVA, entre otros, la enajenación de los siguientes bienes relacionados con la actividad agropecuaria, se trata productos, insumos, maquinaria necesaria para esta actividad:

- + frutas, verduras y productos hortícolas en su estado natural
- + máquinas agrícolas y sus accesorios
- + leche pasteurizada, vitaminizada, descremada, en polvo y con sabor
- + determinados bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración
- + carne ovina

También se encuentran exonerados, entre otros las prestaciones de los siguientes servicios:

- + los realizados por empresas de aeroaplicación, registradas ante las autoridades competentes para la modalidad de aplicación de productos químicos, siembra y fertilización destinados a la agricultura.
- + suministro de frío mediante la utilización de cámaras frigoríficas u otros procedimientos técnicos similares, a frutas, verduras y productos hortícolas en su estado natural
- + arrendamiento de maquinaria agrícola y otros servicios relacionados con la utilización de la misma, realizado por cooperativas de productores, asociaciones y agremiaciones de productores, a sus asociados

<sup>14</sup> Decreto 296/94 de 20 de junio de 1994

<sup>15</sup> Texto Ordenado 1996, Título 14, art.38

- + seguros y reaseguros que cubran contra los riesgos de incendio y climáticos a los siguientes bienes:
  - los cultivos agrícolas, hortícolas, frutícolas y forestales ubicados dentro del territorio nacional
  - las estructuras de protección para los cultivos mencionados
  - todas las especies de la producción animal desarrollada en nuestro país

### 3. Ley de Urgencia No. 17.243

Los cambios que introduce la ley No. 17.243, llamada Ley de Urgencia, publicada el día 6 de Julio de 2000 y que afectan a la actividad agropecuaria son los siguientes:

#### a) Aportes rurales a la Seguridad Social

Se modifica la tasa de aportación por la contribución patronal, la que será del 1,143 % (uno con ciento cuarenta y tres por mil). Esta tasa era del 1,5 % (uno con cincuenta por mil) desde el 1/1/96, por el art. 686 de la ley 16.736. Esta reducción se trata de una reducción de los aportes patronales jubilatorios e implica una rebaja en el costo total de los aportes de un 23,80%.

Asimismo se reduce dicha tasa de aportación en un 0,387% (cero con trescientos ochenta y siete por mil) durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre 2000, por lo que durante el año 2000 la tasa de aportes patronales queda en 0,756% (cero con setecientos cincuenta y seis por mil). También esta reducción se trata de una reducción de los aportes patronales jubilatorios y significa que durante el año 2000 se otorga una rebaja en el costo total de los aportes de un 49,58%.<sup>16</sup>

Se exonera, por otra parte, por el período comprendido entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2000 de la aportación patronal jubilatoria sobre dependientes, titular de la explotación y su cónyuge colaborador a las empresas agropecuarias que exploten predios con extensiones inferiores a las 100 hectáreas, índice CONEAT 100, y no ocupen, además del titular de la misma y su cónyuge, mas de dos dependientes. Esta exoneración no tiene efecto, ya que la aportación patronal jubilatoria es el 49,58% del total de aportación patronal, por lo tanto teniendo en cuenta las reducciones de tasas ya establecidas el aporte patronal jubilatorio durante el año 2000 es nulo.<sup>17</sup>

#### b) Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales (ITP)

El ITP grava, actualmente, entre otros las enajenaciones y promesas de enajenaciones de bienes inmuebles, a una tasa del 4% (2% para el enajenante y 2% para el adquirente) que se aplica sobre el valor real de catastro del bien.

Los sujetos pasivos del ITP no pagarán este impuesto, durante el plazo de un año a partir de la vigencia de la Ley, cuando los actos y hechos gravados por dicho impuesto tuvieren por objeto inmuebles rurales que:

- I) se incorporen al patrimonio de sociedades anónimas con acciones al portador
- II) su superficie al 25 de junio de 1999 no superase las 1000 hectáreas índice CONEAT 100.

Por otra parte, se exonera del ITP a los contribuyentes del IRIC, IRA e IMEBA por las enajenaciones de inmuebles que realicen con destino al abatimiento de sus pasivos financieros.

También se exonera del ITP a quienes enajenen inmuebles y destinen el producido de esas operaciones a aportes de capital en las entidades deudoras, a efectos de que éstas cancelen sus pasivos financieros.

Se entiende por pasivos financieros las deudas originadas en préstamos otorgados hasta el 30 de junio de 1999 por Instituciones Bancarias, Casas Financieras o Cooperativas de Ahorro y Crédito radicadas en el país.

La exoneración no podrá superar el monto que surja de aplicar la tasa del impuesto al monto total de los pasivos abatidos.

No se incluye en esta exoneración la enajenación de inmuebles que constituyan activo circulante para el enajenante.

Esta exoneración rige por el plazo de un año a partir del 29 de junio de 2000.

Por último, se incorpora con la ley de urgencia al artículo que regula los beneficios fiscales en la ley de inversiones (ley 16.906) el otorgamiento de facultades del Poder Ejecutivo para exonerar del ITP los actos y hechos gravados cuando tengan por objeto inmuebles rurales incluidos en proyectos de inversión específicos en actividades agropecuarias que hayan sido declarados promovidos por el Poder Ejecutivo. El art. 4 del Dec. 295/000 estableció que el procedimiento para obtener este beneficio es el fijado en el Dec. 92/98.

#### c) Estímulo para inversiones

La ley 16.906 (ley de inversiones), establecía que podrían acceder al régimen de beneficios respecto a inversiones específicas las empresas cuyos proyectos de inversión sean declarados promovidos por el Poder Ejecutivo.

<sup>16</sup> Este plazo fue prorrogado por la Ley 17.292 hasta el 31/12/2001

<sup>17</sup> Este plazo fue prorrogado por la Ley 17.292 hasta el 31/12/2001

Se incorpora a ese artículo las actividades desarrolladas por agrupamientos o conjuntos de productores agropecuarios tendientes a la reducción de costos y aplicación de nuevas tecnologías que hagan posible mejorar los volúmenes de producción y la rentabilidad de sus establecimientos.

Podrá considerarse como parte de la inversión las existencias y demás bienes preexistentes que se destinen o afecten al emprendimiento.

d) Contribución Inmobiliaria Rural (CIR)

Se rebajó en un 25% (veinticinco por ciento), por única vez la alícuota de la CIR cuyo pago deba efectuarse en el año 2000. La alícuota vigente de la CIR es del 1,25% (uno con veinticinco por ciento), quedando con esta reducción en 0,937% (cero con novecientos treinta y siete por ciento) durante el año 2000.

**4. Segunda Ley de Urgencia, No.17.292**

Recientemente se publicó la Ley 17.292 de 25 de enero de 2001, llamada Segunda Ley de Urgencia.

En lo que refiere a las empresas rurales, redujo la tasa de aporte patronal rural en un 0,387% por el período comprendido entre el 1º de enero de 2001 y el 31 de diciembre de 2001. Se trata exclusivamente de una reducción a los componentes patronales jubilatorios a la contribución rural global. Esta reducción ya se había efectivizado con la Ley de Urgencia para el año 2000, es decir que esta norma consiste en extender el plazo de la reducción.

Asimismo se proroga hasta el 31 de diciembre de 2001 la exoneración de la aportación patronal rural sobre dependientes, titular de la explotación y su cónyuge colaborador a las empresas agropecuarias que exploten predios con extensiones inferiores a las 100 hectáreas, índice CONEAT 100, y no ocupen además del titular y su cónyuge más de dos dependientes.

## C) Sector Turístico

**1. Decreto de promoción de complejos turísticos No. 291/95**

La vigencia del Decreto 291/95 de 2 de agosto de 1995 que declara de Interés Nacional las inversiones en Complejos Turísticos, ha sido prorrogada en diferentes oportunidades, siendo la última de ellas a través del Decreto 300/00 de 18 de octubre de 2000 donde se estableció la misma hasta el 31 de octubre de 2000. A la fecha no se ha prorrogado nuevamente el plazo, por lo que el mismo no se encuentra vigente, pero es de suponer que en un plazo cercano se extenderá la vigencia.

El Decreto 291/95 definió a los Complejos Turísticos como los emprendimientos o proyectos de inversión en obras de infraestructura y urbanización, construcciones e instalaciones destinadas a la oferta de servicios de alojamiento, complementadas por servicios culturales, comerciales, para congresos, deportivos, recreativos, de esparcimiento y de salud, que conformen una unidad compleja realizada para la captación de demanda de turismo interno o internacional. La calificación como Complejo Turístico a un determinado emprendimiento era realizada por el Ministerio de Turismo, con la conformidad del Ministerio de Economía y Finanzas y previo dictamen de la Comisión de Aplicación.

Los beneficios tributarios que otorgaba este Decreto eran los siguientes:

- a) Crédito por el IVA incluido en las adquisiciones en plaza de bienes y servicios destinados a la construcción, mejora o ampliación (infraestructura y obra civil) del Complejo Turístico, aplicándose el mismo procedimiento de devolución que rige para los exportadores. Por otra parte se exoneraba del IVA la importación de bienes con ese destino.
- b) A los efectos de la liquidación del IP, se consideran activos exentos al cierre del ejercicio en que se iniciaron las obras y los diez siguientes, las inversiones en infraestructura y obra civil que se realicen en la construcción, mejora o ampliación de Complejos Turísticos. En cambio las mejoras que se realicen en el equipamiento de los mismos, se consideran activos exentos al cierre del ejercicio en que se incorporó el bien y los cuatro siguientes, a los efectos de la liquidación del IP.

Esta exoneración puede no tener efecto dado que solo se podrá deducir como pasivo el importe de las deudas deducibles que exceda el valor de los bienes exentos.

- c) A los efectos de la liquidación del IRIC se establece un régimen de amortización acelerada: quince años para las inversiones en construcción, mejora o ampliación y cinco años para las inversiones en equipamiento.

**2. Empresas de Turismo**

El art.70 del Decreto 220/98 de 12 de agosto de 1998 exonera del IVA a la importación de ómnibuses y microómnibuses nuevos destinados a empresas nacionales de turismo, siempre que tengan como única actividad la prestación de servicios de transporte colectivo de pasajeros.

El art.71 del mencionado Decreto extiende la exoneración a las importaciones de ómnibuses y microómnibuses que realicen las instituciones bancarias con el fin de darlos en leasing a empresas nacionales de turismo. Por otra parte las operaciones realizadas entre las instituciones bancarias y las empresas de turismo no estarán gravadas por IVA.

#### D) Concesiones de Obras Públicas

Se autoriza al Poder Ejecutivo a otorgar a los concesionarios de obras públicas los siguientes beneficios fiscales:

- a) Exoneración del IVA a la circulación de bienes que grave las operaciones y a las importaciones que tengan aplicación directa a la obra o servicio objeto de la concesión
  - b) Exoneración de los tributos aduaneros a las importaciones de bienes a incorporar o utilizar en la obra pública o destinados al cumplimiento del servicio
  - c) Exoneración de contribuciones patronales a la Seguridad Social en la parte correspondiente a la mano de obra utilizada en la construcción de la obra o prestación de los servicios
  - d) Exoneración del IP que grave la parte de bienes afectados a la concesión de la obra
  - e) Exoneración de tasas y precios portuarios relacionados con los bienes destinados a ser incorporados o utilizados en la obra pública o en el cumplimiento del servicio
  - f) Exoneración de todo tributo no enunciado precedentemente
- El Poder Ejecutivo determinará la forma, condiciones y plazos de la franquicia en cada caso.<sup>18</sup>

## IV. REGÍMENES OFF-SHORE

### A) Zonas Francas

Se analizarán a continuación los lineamientos generales del régimen jurídico de las Zonas Francas del Uruguay.

#### a) Regulación legal y reglamentaria

El régimen legal actual de las Zonas Francas lo constituye básica y primordialmente la ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987. No obstante, aún subsisten algunas normas de la primera ley de Zonas Francas, N° 7.593 de 20 de junio de 1923, por la que se crearon las dos únicas Zonas Francas estatales que existen en la actualidad: Colonia y Nueva Palmira.

El decreto reglamentario de la ley 15.921 lleva el N° 454/988, de fecha 8 de julio de 1988.

#### b) Características generales del régimen vigente

- i. Es un régimen general que rige para todas las Zonas Francas existentes en el país así como aquellas que se creen en el futuro.
- ii. Las Zonas Francas podrán ser instaladas en cualquier punto de la República. Ya no es requisito legal que su ubicación sea próxima a puertos, aeropuertos, puentes internacionales, fronteras o rutas de acceso de gran importancia. La única exigencia es que estén suficientemente deslindadas, amojonadas y cercadas a fin de garantizar un correcto aislamiento del territorio no franco.
- iii. Las áreas destinadas a Zonas Francas pueden ser propiedad del Estado o de particulares (nacionales o extranjeros, personas físicas o jurídicas).
- iv. Las actividades que pueden ser desarrolladas en las Zonas Francas abarcan un amplio espectro, que va desde el mero depósito franco a la prestación de servicios, de carácter financiero, seguros, así como manipuleo, clasificación, selección, etc. de la mercadería depositada, hasta el establecimiento de empresas fabriles y servicios profesionales.
- v. Se conceden amplios beneficios tributarios a los usuarios de Zonas Francas.
- vi. Las empresas usuarias de Zonas Francas no pueden realizar actividades industriales, comerciales o de servicios en territorio no franco.

#### c) Actividades posibles de desarrollar en Zonas Francas

La ley luego de establecer en forma genérica que pueden desarrollarse actividades industriales, comerciales y de servicios, realiza una enunciación de algunas tales como:

<sup>18</sup> Art.132, Capítulo 25, Título 3, Texto Ordenado 1996

- i. Comercialización, depósito, almacenamiento, acondicionamiento, selección, clasificación, fraccionamiento, armado, desarmado, manipulación o mezcla de mercancías o materias primas de procedencia extranjera o nacional.
- ii. Instalación y funcionamiento de establecimientos fabriles.
- iii. Prestación de todo tipo de servicios no restringidos por la normativa nacional. Asimismo, los usuarios de Zona Franca podrán 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:
  - i) Centro Internacional de Llamadas, excluyéndose aquellos que tengan como único o principal destino el territorio nacional.
  - ii) Casillas de Correo Electrónico.
  - iii) Educación a distancia.
  - iv) Emisión de certificados de firma electrónica.

Estos servicios recibirán el mismo tratamiento tributario que los servicios prestados desde el exterior.

Lo expuesto en este punto fue establecido por el art. 65 de la Ley 17.292, llamada Segunda Ley de Urgencia, de 29 de enero de 2001.

d) Explotadores y usuarios de Zonas Francas

i. Explotadores

Son explotadores de Zonas Francas quienes a cambio de un precio proveen al usuario de la infraestructura necesaria y suficiente para la instalación y funcionamiento de la actividad que se pretenda desarrollar.

Pueden ser explotadores el Estado o los particulares, sean éstos personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras.

Las empresas privadas explotadoras no están comprendidas en las exoneraciones de la ley pero no obstante ampararse a algún otro régimen promocional, si correspondiera.

ii. Usuarios

Son usuarios aquellas personas físicas o jurídicas que adquieran derecho a desarrollar en Zonas Francas alguna de las actividades comprendidas en la ley.

Existen dos tipos de usuarios: directos e indirectos.

El usuario directo es el que adquiere el derecho a operar en Zonas Francas contratando directamente con un explotador, sea el Estado o un particular; y el usuario indirecto, es el que adquiere su derecho a operar mediante contrato celebrado con un usuario directo.

Tanto uno como otro deben obtener la aprobación de la Dirección Nacional de Zonas Francas para celebrar sus contratos y luego inscribirlos ante ella, y también ambos gozan de todos los beneficios que la ley acuerda.

e) Exoneraciones y beneficios concedidos a los usuarios de Zonas Francas

i. Exoneraciones tributarias

El Estado garantiza al usuario, bajo su responsabilidad de daños y perjuicios, que las exoneraciones tributarias así como los demás derechos y beneficios consagrados en la ley regirán durante toda la vigencia de su contrato.

i.i. Respecto a las actividades que desarrollen los usuarios en Zonas Francas, la ley consagra una exoneración genérica y total, que abarca a todos los tributos nacionales creados o a crearse, incluso aquellos en que por ley se requiera exoneración específica. La única excepción la constituyen los aportes a la seguridad social y las llamadas prestaciones paratributarias.

i.i.i Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (IRIC). Los usuarios de Zonas Francas están exonerados del pago de IRIC con relación a las rentas provenientes de las actividades desarrolladas dentro de dichas zonas.

Los dividendos o utilidades acreditados o pagados por los usuarios de Zonas Francas a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior estarán también exoneradas del pago de IRIC cuando los mismos no se encuentren gravados en el país de su domicilio o cuando tales rentas estuvieren gravadas en el país de su titular y no existiera crédito fiscal por el impuesto abonado en la República. En definitiva, para este punto se aplica el régimen general.

i.i.ii. Impuesto al Patrimonio (IP). Los sujetos pasivos del IP que sean usuarios de Zonas Francas no computarán en sus declaraciones el patrimonio afectado a las actividades que desarrollen como usuarios de Zonas Francas.

Asimismo, los accionistas de sociedades anónimas, en comandita por acciones, con capital accionario nominativo que sean usuarios de Zonas Francas no computarán la parte que les corresponda en el patrimonio de dichas sociedades. También en este punto en particular se sigue el régimen general.



- i.i.iii. Impuesto al Valor Agregado (IVA). La circulación de bienes y la prestación de servicios en Zonas Francas (siempre que los mismos deban prestarse necesariamente en dichas áreas) así como la introducción de mercaderías desde el exterior hacia Zonas Francas estará exonerada del pago del impuesto.

La introducción de bienes desde territorio franco a territorio no franco será considerado a todos los efectos como una importación.

- i.i.iv. Impuesto Específico Interno (IMESI). La circulación de bienes en Zonas Francas y la introducción de bienes desde el extranjero a Zonas Francas estarán exoneradas del Impuesto Específico Interno.
- i.i.v. Impuesto a los Ingresos de las Compañías de Seguros. Los ingresos de las compañías de seguros que operen en territorio no franco y que provengan de seguros contratados por usuarios de Zonas Francas que cubran riesgos en las mismas o en los trayectos desde y hacia las Zonas Francas no se computarán para liquidar el impuesto a los ingresos de dichas compañías.
- i.i.vi. Impuesto a los Activos Bancarios. Las instituciones de intermediación financiera autorizadas a realizar actividades en Zonas Francas estarán exoneradas del pago de dicho impuesto.
- i.i.vii. Impuesto a la Constitución. Las sociedades anónimas que adopten para su constitución el procedimiento previsto en el Artículo 17 de la ley Nº 15.921 no deberán liquidar el impuesto a la constitución de sociedades anónimas.

Para el caso que dichas sociedades perdieran su calidad de usuarios y desearan modificar su objeto para actuar en territorio nacional no franco, deberán seguir el procedimiento necesario para la reforma de sus estatutos de acuerdo al régimen general aplicable a estas sociedades y abonar el impuesto previsto para la constitución de las mismas.

- i.i.viii. Contribuciones especiales de Seguridad Social y prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de personas de derecho público no estatales de Seguridad Social. Las mismas no están comprendidas en las exenciones tributarias contenidas en la ley Nº 15.921 y su decreto reglamentario.

Para el caso de que el usuario empleara simultáneamente personal uruguayo y personal extranjero este último no estará obligado a contribuir al sistema de Seguridad Social correspondiente. A tales efectos será necesario que los usuarios presenten ante la Dirección Nacional de Zonas Francas una lista donde figure el personal extranjero y una declaración jurada de dicho personal respecto a su decisión de quedar excluidos de los beneficios del sistema de Seguridad Social vigente en el país.

- ii. La ley consagra además una exoneración genérica de tributos que gravan la importación, a efectos de facilitar la introducción a Zonas Francas de bienes, servicios, mercaderías, materias primas, etc. cualquiera sea su origen. Tal exoneración comprende todo tributo o cualquier otro instrumento de efecto equivalente sobre la importación o de aplicación en ocasión de la misma, aun aquellos en que por ley se requiera exoneración específica. Al contrario, los bienes, servicios, mercaderías y materias primas procedentes del territorio nacional no franco que sean introducidas a Zonas Francas, lo serán de acuerdo a las normas vigentes para la exportación a ese momento.

En consecuencia:

- respecto al IVA se les aplica el régimen de tasa cero, es decir que al exportador se le otorga un crédito fiscal por el IVA que le han facturado sus proveedores en aquellos bienes o servicios que han incorporado en los bienes o servicios exportados. De esta forma, el producto exportado pierde toda la carga impositiva incorporada hasta la exportación;
  - respecto al IMESI, rige una exoneración de este impuesto, consagrada para las operaciones de exportación.
- iii. También se consagra una exoneración genérica de todo tributo a la exportación, o cualquier otro instrumento de efecto equivalente, gravámenes y recargos, creados o a crearse, incluso aquellos que por ley se requiera exoneración específica, para la salida de bienes, servicios, mercaderías y materias primas de Zonas Francas al extranjero.

Si dichos bienes o servicios son introducidos a territorio no franco, se tratan como importaciones.

- iv. El art.43 de la Ley de Urgencia No.17.243 de 6 de julio de 2000 estableció que no están comprendidas en la base imponible del IP las mercaderías depositadas en las Zonas Francas, cuyos titulares sean personas físicas o jurídicas radicadas en el exterior.

f) Beneficios de naturaleza no tributaria

Junto a los beneficios de naturaleza tributaria analizados, la ley consagra una serie de beneficios no tributarios.

- i. Para la constitución de Sociedades Anónimas cuyo objeto sea ser usuarios de Zonas Francas, se establece un procedimiento más simple y rápido que el general, siendo innecesaria la aprobación judicial de los estatutos.

- ii. No rigen en Zonas Francas los monopolios de los servicios del dominio industrial o comercial del Estado, tales como los de ANCAP (combustibles) y Banco de Seguros del Estado.
- iii. Los organismos públicos que suministren insumos o servicios a usuarios de Zonas Francas podrán establecer tarifas promocionales especiales, por ejemplo, UTE (energía eléctrica), ANTEL (telecomunicaciones), etc.
- iv. Tampoco rigen para las actividades desarrolladas en Zonas Francas los requisitos de integración obligatoria de componentes nacionales para los bienes que se produzcan en ella.
- v. Los precios que cobre la Administración Nacional de Puertos (A.N.P.) por los servicios efectivamente prestados, no pueden exceder el costo de los mismos.
- vi. Se consagra absoluta libertad para el ingreso y egreso a las zonas francas de títulos valores, moneda nacional y extranjera, metales preciosos por cualquier concepto, su tenencia, comercialización, circulación y conversión o transferencia.

Si bien este es el régimen vigente para todo el territorio nacional, la consagración expresa en favor de los usuarios de Zonas Francas cobra valor a la luz de la norma que garantiza, bajo la responsabilidad de daños y perjuicios del Estado, la vigencia de las normas que establecen exoneraciones y beneficios a favor de los usuarios durante el plazo de su contrato.

g) Restricciones y obligaciones a que están sujetos los usuarios

i. A fin de mantener la calidad de usuarios y consecuentemente las exoneraciones, beneficios, franquicias y derechos que la ley les acuerda, deben integrar un mínimo del 75% de sus empleados con personal uruguayo, ciudadanos naturales o legales.

En casos especiales y teniendo en cuenta las características de las actividades a desarrollar y razones de interés general, el Poder Ejecutivo podrá autorizar a disminuir el porcentaje indicado.

- ii. El usuario de Zonas Francas no puede realizar en zonas no francas ningún tipo de actividad industrial, comercial o de servicios. La prohibición alcanza a cualquier tipo de actividad que se desarrolle y no solamente a actividades idénticas o similares a las realizadas en zonas francas.
- iii. Se establece en favor de la industria instalada en territorio no franco una preferencia respecto a los usuarios de Zonas Francas, en la utilización de cupos no utilizados para la exportación concedidos por otros países a la República en razón de tratamientos preferenciales (v.g. CAUCE, PEC), como así también una preferencia en la adjudicación de cupos no utilizados para exportaciones a países con restricciones cuantitativas en volumen o valor.

Como otra medida de protección a la industria instalada en territorio no franco, en el decreto reglamentario (Art. 7) se consagra a su favor la exclusividad en la integración de la contrapartida correspondiente en los negocios de intercambio compensatorio que se celebren con la utilización del poder negociador del Estado en sus compras.

- iv. En caso de que el usuario sea una persona jurídica, su objeto debe estar restringido a las actividades establecidas en el art. 2 de la ley 15.921.
- v. Para el transporte de mercaderías de o hacia las Zonas Francas deberán emplearse líneas de transporte públicas, o privadas con agentes o representantes autorizados por la Dirección Nacional de Zonas Francas e inscriptos en la misma.

h) Control de la actividad de los usuarios

El control de las actividades desarrolladas por los usuarios de Zonas Francas, así como del cumplimiento de sus restantes obligaciones está a cargo de la Dirección Nacional de Zonas Francas.

Las violaciones e infracciones de la ley N° 15.921 así como sus reglamentos y estipulaciones contractuales serán sancionadas por el Poder Ejecutivo a través de: aplicación de multas; prohibición de ingreso y egreso de mercaderías y/o la realización de cualquier operación en calidad de usuario; o la pérdida de las exenciones y otros beneficios consagrados en la ley.

Para el caso que la actividad a ser desarrollada en las Zonas Francas estuviera sujeta a algún control por organismos específicos del Estado, estos últimos serán los encargados de ejercer sus poderes en torno a dichas actividades en coordinación con la Dirección Nacional de Zonas Francas. Tal sería el caso por ejemplo, del control que ejercería el Banco Central del Uruguay sobre las instituciones financieras, o el Ministerio de Salud Pública sobre las industrias químicas o médicas.

i) Certificados de Origen

Los certificados de origen para las exportaciones son expedidos por la Cámara de Industrias, pero en el caso de los productos a ser exportados desde las Zonas Francas, tales certificados pueden ser también expedidos por el Ministerio de Economía y Finanzas con el asesoramiento de la Dirección Nacional de Zonas Francas.

A los efectos de conocer si el producto final a ser elaborado dentro de la Zona Franca pudiera calificar para obtener el certificado de origen es necesario requerir la decisión de la Cámara de Industrias, a cuyos efectos

se le deberá proporcionar toda la información respecto de la materia prima a ser utilizada y el producto final, conjuntamente con cualquier otra información complementaria que fuera requerida por dicho organismo.

Sin embargo, cuando los bienes precedentes de zona franca, tengan como destino final alguno de los países del Mercosur, si bien no pierden el origen, a los efectos de la tributación recibirán el mismo tratamiento que los bienes de origen extra-Mercosur, en virtud de lo establecido en la Decisión No. 8/94 del Consejo Mercado Común.

Lo mencionado anteriormente no es de aplicación para los productos incluidos en los convenios bilaterales de comercio, tales como CAUCE (Argentina) y PEC (Brasil), los cuales continuarán vigentes, a pesar de lo establecido precedentemente, durante un período de transición, el cual culminará en el 2001. Los productos manufacturados en zona franca pueden beneficiarse de dichos convenios, como cualquier producto de origen nacional. Sin embargo, los productos manufacturados en la zona no franca, tendrán preferencia en lo atinente a las cuotas establecidas en el marco de dichos convenios bilaterales de comercio.

## **B) Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI)**

La Ley 11.073 de 24 de junio de 1948 y el Decreto Reglamentario de 20 de octubre de 1948 reglamentan el funcionamiento de estas sociedades.

Son sociedades anónimas que se caracterizan por lo siguiente:

- a) Su actividad principal consiste en realizar inversiones en el extranjero (en títulos, bonos, acciones, debentures, letras, bienes mobiliarios o inmobiliarios) por cuenta propia o de terceros. Pueden también realizar actividades comerciales en el exterior, por cuenta propia o de terceros.
- b) Gozan de un tratamiento impositivo especial: pagan como único tributo el 0,3% anual sobre su capital y reservas, tema que se analizará posteriormente; y
- c) Están sometidas a algunas restricciones en las actividades que pueden realizar dentro del Uruguay.

Las SAFI podrán:

- 1º) Realizar directa o indirectamente, por cuenta propia o de terceros o para terceros, inversiones en títulos, bonos, acciones, cédulas, debentures, bienes mobiliarios o inmobiliarios y tener invertidos en el exterior, por lo menos, el cincuenta por ciento de su activo propio y/o por cuenta de terceros.
- 2º) Realizar la misma actividad que la indicada en el numeral 1º) precedente y tener ingresos de fuente extranjera que excedan el 50% de sus ingresos totales.
- 3º) Como se ha referido precedentemente, las SAFI también pueden realizar actividades comerciales en el exterior por cuenta propia o de terceros o para terceros de acuerdo a lo estipulado por el artículo Nº 635 de la Ley Nº 16.170 del 28 de diciembre de 1990.

### **Limitaciones**

En principio no pueden realizar actividades de inversión ni mantener activos en el país, salvo excepciones que deben examinarse caso por caso.

Las acciones de estas sociedades no pueden ser caucionadas o prendadas en garantía de créditos concedidos a sus propietarios.

### **Régimen Impositivo**

Cumpliendo el requisito de que su activo en URUGUAY esté formado:

- a) únicamente por acciones de otras sociedades de este tipo; y/o
- b) por saldo de cuentas bancarias en suma inferior al 10% de su activo, y/o
- c) por deuda pública nacional, títulos hipotecarios y municipales abonarán como único tributo el 0,3% anual sobre su capital y reservas. Estarán pues exentas de todo otro tributo sobre sus rentas, patrimonio, etc.

La ley dispone que al capital emitido en acciones y en debentures u obligaciones, más las reservas, se sumará a los efectos de calcular el capital sujeto a impuesto, toda aquella parte del pasivo exigible, y de los fondos administrados por cuenta de terceros que exceda del doble del capital total emitido en acciones y debentures y reservas.

Este impuesto puede ser consolidado, pagando hasta 15 años. Sin embargo, no es usual utilizar este derecho por cuanto en casi cuarenta años de vigencia de la ley el impuesto no ha sufrido alteraciones.

Para la valuación de los activos se aplican las mismas normas que para el impuesto a la renta y el monto imponible se determina al fin del ejercicio.

Si la sociedad no cumple con los requisitos para beneficiarse con el tratamiento especial, sus impuestos se liquidarán según las normas generales para sociedades anónimas.

En caso de ocupar personal local, corresponderán las contribuciones especiales de seguridad social de acuerdo al régimen general.

Las SAFI deberán actuar como agentes de retención de impuestos en los siguientes casos:

En caso de realizar giros o créditos de dividendos o utilidades a personas físicas o jurídicas del exterior, los mismos estarán sujetos a una retención del 30% cuando: a) se encuentran gravadas en el país de domicilio del beneficiario y b) exista crédito fiscal en el mismo por lo abonado en Uruguay.

En caso de realizar giros o créditos por royalties a personas del exterior los mismos estarán sujetos a retención del 30% en todos los casos.

En caso de realizar giros o créditos por honorarios de asistencia técnica, los mismos estarán sujetos a una retención del 30% (salvo cuando esas rentas están gravadas para su beneficiario en el país de su domicilio y no se le reconoce crédito fiscal por lo abonado en Uruguay, en cuyo caso aquí se exoneran).

Las SAFI que fueran deudoras de personas físicas domiciliadas en el exterior o de personas jurídicas constituidas en el exterior y que no actúen en el país por intermedio de agencia, sucursal o establecimiento, son agentes de retención por el IP (tasa del 2% para personas jurídicas y del 0,7% al 3% para personas físicas) de sus acreedores. Sin embargo, no debe efectuarse la retención cuando los créditos de las personas mencionadas provengan de saldos de precios que deriven de importaciones, préstamos o depósitos en moneda extranjera, y se trate de personas extranjeras.

Las SAFI a las que personas físicas o jurídicas del exterior le prestaran servicios en el territorio nacional deberán retener el IVA correspondiente a dichos servicios.

### **C) Sociedades de Trading**

Este régimen no se trata de un vehículo jurídico diferente, sino que son sociedades comunes, regidas por la Ley de Sociedades Comerciales No.16.060 de 4 de setiembre de 1989, que desarrollan una actividad de intermediación en territorio nacional en la compra-venta de bienes y servicios entre terceros países, y siempre que:

- a) las mercaderías estén situadas en el exterior y no tengan por origen ni destino el territorio nacional
- b) los servicios se presten y utilicen económicamente en el exterior

La Resolución 51/97 de 19 de marzo de 1997 estableció un régimen ficto de determinación de la renta neta de fuente uruguaya para dichas operaciones, fijando a la misma en el 3% de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de los referidos bienes y servicios.

Los contribuyentes que realicen estas actividades pueden optar por aplicar este régimen o por determinar su renta neta real de fuente uruguaya.

Esta Resolución proporciona un marco de seguridad jurídica a la empresa, ya que elimina la incertidumbre implícita al tener que estimar el porcentaje que corresponde a fuente uruguaya en la totalidad de las rentas.

### **D) Entidades de Intermediación Financiera Externa**

El sistema de intermediación financiera está regulado por la Ley 15.322 de 23 de setiembre de 1982.

Las Entidades de Intermediación Financiera Externa (EIFE) son sociedades anónimas con el objeto exclusivo de realizar actividades financieras con no residentes. Requerirán para su instalación autorización previa del Poder Ejecutivo, el que se asesorará con el Banco Central del Uruguay. Estas sociedades deberán emitir las acciones representativas de su capital en forma nominativa.

En el art.4 de la mencionada Ley se exonera de toda obligación tributaria que recaiga sobre su actividad, las operaciones correspondientes al giro, el patrimonio y las rentas de las empresas financieras que tengan por exclusivo objeto la realización de operaciones de intermediación entre la oferta y la demanda de títulos valores, dinero o metales preciosos radicados fuera del país. Es decir que se encuentran exoneradas de todo impuesto nacional, excepto las contribuciones especiales a la seguridad social.

### **E) Ley de Puertos**

La Ley de Puertos No.16.246 de 23 de abril de 1992, en su art.2º establece la libre circulación de mercaderías en el Puerto de Montevideo, sin autorizaciones ni trámites formales para ello.

El art.3º de dicha Ley exonera de todos los tributos y recargos aplicables a la importación o en ocasión de la misma a las mercaderías que se encuentren en el recinto aduanero portuario. Si se introdujeran desde el

Puerto de Montevideo al territorio aduanero nacional, serán consideradas importaciones o despachos de entrada procedentes del exterior a todos los efectos.

Este régimen se aplicará también a los demás puertos y terminales portuarias de la República con capacidad para recibir naves de ultramar, cuyas áreas aduaneras y portuarias estén jurídicamente delimitadas.

El art.43 de la Ley de Urgencia No.17.243 de 6 de julio de 2000 estableció que no están comprendidas en la base imponible del IP las mercaderías depositadas en régimen de puerto libre, cuyos titulares sean personas físicas o jurídicas radicadas en el exterior. Con esta norma se busca solucionar el problema que se planteaba con respecto a las mercaderías que permanecían en estos recintos al 31 de diciembre, y que por lo tanto antes de esta norma se encontraban alcanzadas por el IP.

## V. CONCLUSIONES GENERALES

En el marco de los incentivos vigentes la Ley de Inversiones tiene una gran importancia, pero la misma mantiene problemas como son:

- los beneficios son mejor aprovechados por una empresa en marcha que por una nueva, lo cual no es razonable
- el beneficio fiscal es incierto
- se incentiva el uso de tecnologías intensivas en la utilización de capital respecto a mano de obra

Es importante para la empresa manejar los diferentes incentivos, utilizando en los casos que la reglamentación lo permita mas de uno a la vez. Una opción de este tipo es la utilización de la exoneración por inversiones conjuntamente con la canalización del ahorro, en cuyo caso se deberá evaluar en que momento conviene aplicar cada uno de estos instrumentos de forma de optimizar ambos beneficios.

Como conclusión final corresponde resaltar la importancia que tiene en la empresa una buena política de planeamiento en la cual juega un rol fundamental un análisis de los beneficios fiscales que se puedan obtener de manera de poder reducir costos fiscales como un elemento para lograr una mayor eficiencia. Para esta planificación y la del Gobierno, los contadores tenemos la gran responsabilidad de cooperar con el Gobierno y los particulares para que esta herramienta de política fiscal sea usada de modo de lograr el desarrollo social y económico de nuestro País.

*Colación de grado  
de Master, abril 2001*