

# ALCANCE Y CONSECUENCIAS DE LAS NUEVAS DISPOSICIONES SOBRE ZONAS FRANCAS

- **La necesaria integración de las normas tributarias con el CAROU en el marco de la legislación sobre ZF.**
- **La Decisión CMC 33/2015.**

# EN GENERAL

(sobre regímenes aduaneros, CAROU y la recepción de esta normativa en el escenario de las ZF y las normas tributarias internas)

# ZONAS FRANCAS y REGÍMENES ADUANEROS

- La ZF es un Área con Tratamiento Aduanero Especial (Cap. I, Tit. X - CAROU).
- Salida de mercadería del RTA hacia ZF: será considerada **exportación** y estará sujeta al **régimen de exportación solicitado** (art. 163 CAROU).
- Entrada de mercadería al RTA procedente de ZF: será considerada **importación** y estará sujeta a las normas que regulan el **régimen de importación solicitado** (art. 164).

## ZONAS FRANCAS y REGÍMENES ADUANEROS (cont.)

- Esto quiere decir:
- Que el ingreso y salida de mercaderías hacia y desde zona franca, deberá “encajar” dentro de alguno de los regímenes aduaneros previstos en el CAROU: importación (64), exportación (106-107) y tránsito (119).
- Debe por tanto existir una solicitud de un régimen (por parte del interesado), y un acto de autorización de la DNA.

# Normas tributarias y normas aduaneras

- Lo anterior parece sencillo.
- Existe un “Área Aduanera General” y un “Área Aduanera Especial”: el Área General está sometida al sistema general de tributación y de restricciones al comercio exterior; el Área Especial está sometida a un sistema especial de tributación y de restricciones al comercio exterior.
- En este marco es normal que el control del movimiento de mercaderías entre ambas Áreas esté a cargo de la Aduana y que dicho movimiento se realice en función de alguno de los regímenes aduaneros existente.
- Sin embargo la normativa de ZF y tributaria interna parece por momentos ignorar la existencia de la legislación aduanera, tanto del punto de vista **terminológico** como **conceptual**.

# TERMINOLOGÍA

(algunas inconsistencias entre el “lenguaje” del CAROU y las normas sobre ZF/tributarias)

# ALGUNOS ASPECTOS TERMINOLÓGICOS

- Título 10 TO 1996
- Artículo 1°. Caracteres generales.- El Impuesto al Valor Agregado gravará la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles.
- Artículo 8°.- Impuesto a facturar:
- B) En las importaciones las tasas se aplicarán sobre el **valor normal de aduana** más el arancel. Si la importación se efectuara a nombre propio y por cuenta ajena, o por no contribuyentes, la referida suma será incrementada en un 50% (cincuenta por ciento) a los efectos de la liquidación del tributo.

## ALGUNOS ASPECTOS TERMINOLÓGICOS (cont).

- Decreto 104/2015 de 7 de abril de 2015: Hace referencia al CAROU: “CONSIDERANDO: necesario correlacionar el sentido de las referencias establecidas en las normas tributarias con las aduaneras”.
- Art. 1º. Las referencias realizadas a territorio aduanero nacional, por las normas que regulan los tributos administrados por la Dirección General Impositiva, establecidas con anterioridad a la entrada en vigencia del presente decreto, se considerarán efectuadas al territorio aduanero definido por el artículo 1º de la Ley N° 19.276 de 19 de setiembre de 2014, excluidos **los recintos aduaneros portuarios**, depósitos aduaneros y zonas francas (art. 1º).
- Por qué no **zonas primarias**?

## ALGUNOS ASPECTOS TERMINOLÓGICOS (cont.). Decreto 309/2018 de 27.09.2018.

- Art. 57.- A los solos efectos de los tributos administrados por la Dirección General Impositiva y *con independencia del destino aduanero aplicable*, la introducción de bienes de libre circulación a la zona franca tendrá el tratamiento aplicable a la exportación.
- Parece coherente ya que:
- Art. 163.1. CAROU: La salida de mercadería del resto del territorio aduanero con destino a una zona franca será considerada exportación y estará sujeta a las normas que regulan el régimen de exportación solicitado.
- Y...: art. 47 decreto 309/2018 prevé el ingreso de dichos bienes(en principio los consumibles, bienes de uso o repuestos) “mediante presentación de la factura, remito o documentación equivalente y toda otra que exija la DNA”, en cuyo caso *no habría propiamente un “destino aduanero”*.

## ALGUNOS ASPECTOS TERMINOLÓGICOS (cont.). Arts. 14 bis ley 15.921 – 10 c) decreto 309/2018

- Los usuarios desde la ZF podrán realizar actividades de compraventa internacional en relación con bienes o mercaderías situados en el exterior o **en tránsito** en el territorio nacional.
- Se mantiene redacción del art. 95 del CAU (derogado): las mercaderías extranjeras existentes en los depósitos “se considerarán en tránsito por el territorio aduanero nacional”.
- Las de la LZF y su reglamentación sólo pueden interpretarse como refiriéndose a mercaderías que se encuentran en un **régimen aduanero de depósito** (ya sea DIP, DIA o DAP.), o sea fuera del Área de ZF y no sujetas al pago de tributos.

# ASPECTOS DE FONDO

(“Olvido” o mala aplicación de las normas aduaneras)

# El decreto 249/2019 de 2/9/2019

Art. 1º.- Los bienes que sean el resultado de un proceso de transformación productiva verificado en zona franca mediante la utilización de insumos y materias primas de libre circulación, en una proporción de por lo menos el ochenta por ciento 80% (ochenta por ciento) del valor total de los insumos y materias primas utilizados, conservarán la libre circulación en lo que respecta a los tributos aduaneros debiendo abonar los tributos aduaneros que correspondan respecto de las materias primas e insumos que no tuvieran la libre circulación.

# INEXISTENCIA DE REFERENCIA A NORMATIVA ADUANERA

- ¿Por qué no se utilizó el régimen aduanero de exportación temporaria para perfeccionamiento pasivo (art. 114 del CAROU)?
- Este régimen supone: a) egreso de mercadería de libre circulación (en este caso a ZF); b) operación de transformación, elaboración, reparación u otra autorizada; c) reimportación de producto resultante; d) tributos que gravan la importación definitiva solamente respecto de valor agregado.
- Cuál es el “¿paraguas legal” del decreto?
- Porqué el “80%”. El CAROU no fija porcentajes.
- ¿Qué pasa con el IVA?

# Decreto 309/2018, reglamentario de la LZF

- Art. 58: “Con el mismo alcance establecido en el inciso primero del artículo anterior, la introducción definitiva de bienes de libre circulación desde las zonas francas al mercado interno tendrá el tratamiento aplicable a la importación.

En estos casos, el monto imponible de los tributos administrados por la Dirección General Impositiva, será el de la contraprestación correspondiente a la operación”.

- Es **paradojal** decir que un bien en condición de “libre circulación” puede ser importado.
- ¿Se aplica IVA? ¿cuál es el hecho generador? ¿cuál es la contraprestación? ¿Existe un hecho generador dentro de la ZF?

# ¿FUNDAMENTO?

- Se ha dicho que la ley de ZF ya hablaba de importación (art. 22).
- Pero obviamente la ley de ZF se refería a la importación del art. 49 del CAU (importación para consumo o definitiva) y suponía una mercadería extranjera (hoy: que no tiene libre circulación).
- El CAROU establece regímenes aduaneros.
- La importación definitiva (que es a la que refiere la LZF) es sólo **una** de las modalidades del régimen aduanero de importación.
- Art. 164 CAROU. La entrada de mercadería al resto del territorio aduanero procedente de una zona franca será considerada importación y estará sujeta a las normas que regulan el régimen de importación solicitado.

# LA DECISIÓN CMC 33/2015

(algunos apuntes)

## El art. 2º de la DECISIÓN CMC No. 8/94 (según redacción dada por el art. 1º de la Dec. CMC 33/015)

- *“.....los Estados Partes aplicarán el Arancel Externo Común o, en el caso de productos excepcionados, el arancel nacional vigente, a las mercaderías provenientes de zonas francas comerciales, de zonas francas industriales, de zonas de procesamiento de exportaciones y de áreas aduaneras especiales, sin perjuicio de las disposiciones legales vigentes en cada uno de ellos para el ingreso de dichos productos al propio país.*
- Párrafo 2º agregado por la Decisión 33/95:
- ***“No obstante lo dispuesto en este Artículo, las mercaderías originarias de un Estado Parte o de un tercer país que cuente con las mismas reglas de origen en todos los Estados Partes, en virtud de los acuerdos comerciales suscriptos por el MERCOSUR, no perderán el carácter de originarias cuando en el curso de su transporte y/o almacenamiento, utilicen .....una zona franca, siempre que las zonas mencionadas se encuentren bajo control aduanero del Estado Parte correspondiente, sólo podrán ser objeto de operaciones destinadas a asegurar su comercialización, conservación, fraccionamiento en lotes o volúmenes u otras operaciones, siempre que no se altere la clasificación arancelaria ni el carácter originario de las mercaderías consignado en el Certificado de Origen original con el que ingresaron a dichas zonas o áreas.***

## CONDICIONES PARA QUE LAS MERCADERÍAS NO “PIERDAN ORIGEN” EN CASO DE TRANSPORTE O ALMACENAMIENTO EN ZF

- Tiene que tratarse de mercaderías negociadas en el marco: i) del Acuerdo MERCOSUR o: ii) en un Acuerdo MERCOSUR – Tercer País.
- La mercadería en cuestión tiene que estar, en el marco del Acuerdo comercial respectivo, sometida a las *mismas reglas de origen en todos los Estados Partes*.
- Es necesario que estén bajo *control aduanero*.
- *Las mercaderías sólo podrán ser objeto de operaciones destinadas a asegurar su **comercialización, conservación, fraccionamiento en lotes o volúmenes u otras operaciones** (carácter NO taxativo de la enumeración).*
- *Pero: siempre que las operaciones nombradas u otras **no alteren la clasificación arancelaria ni el carácter originario** (requisitos acumulativos) de las mercaderías consignado en el Certificado de Origen original con el que ingresaron a dichas zonas o áreas.*

## CERTIFICADOS DERIVADOS (Depósitos) DEC. CMC 17/03 – Decretos 640/006 y 318/017 – PLAZO DE VALIDEZ

- Para determinar el plazo de validez del CD, se considerará la fecha de emisión del CO MERCOSUR en el que se ampara y lo dispuesto en el Régimen de Origen MERCOSUR aplicable (art. 5º decreto 640/06)
- Reglamento de Origen del MERCOSUR: plazo de validez de los CO de 180 días a partir de la fecha de emisión.
- el plazo indicado podrá prorrogarse únicamente por el tiempo en el que la mercadería se encuentra amparada por algún *régimen suspensivo* de importación, que no permita alteración alguna de la mercadería objeto de comercio (art. 20 *in fine* del Reglamento de Origen).

# CERTIFICADOS DERIVADOS (Zonas Francas)

- Art. 3 del ANEXO Decisión 33/015: las reglas de origen a aplicar serán las vigentes entre el país de exportación y el país de importación de la mercadería objeto de la operación comercial.
- Comercio intra MERCOSUR: si bien el CO tiene una vigencia de 180 días, el ingreso a ZF no prorroga el plazo de vigencia.
- ZF es un “régimen suspensivo”? Parecería que no.
- En adición: el Régimen de Origen no contempla las ZF (v.g. el art. 14 d) en materia de expedición directa – rige sólo para DA).
- Conclusión: no se suspendería el plazo de vigencia del CO estando la mercadería en ZF.

## CERTIFICADOS DERIVADOS. MECANISMO UNILATERAL.

- El mecanismo de los COD está previsto para la circulación intra-MERCOSUR, ya sea que:
- el origen sea MERCOSUR o el origen se haya otorgado en el marco de un Acuerdo MERCOSUR-Tercer país, y esa mercadería **arribe** desde el Tercer país a una ZF del MERCOSUR.
- Eso está expresado en el artículo 2 del Anexo a la Decisión 33/2015: “Las mercaderías mencionadas en el artículo 1 podrán ser destinadas *a cualquier Estado Parte* en forma parcial o total”.

## CERTIFICADOS DERIVADOS. MECANISMO UNILATERAL (cont.).

- Por lo contrario:
- Si se almacena en ZF mercadería originaria de Brasil y esta mercadería tiene como destino un tercer país con el que MERCOSUR tenga un Acuerdo Comercial, ¿en este caso DNA puede emitir un Certificado derivado?
- La respuesta es que NO se puede emitir un derivado en ese caso.
- No se puede extender una norma MERCOSUR a un tercer país.

# OTRAS CONSIDERACIONES

- Siempre que haya fraccionamiento en una ZF, se va a emitir un COD.
- ¿qué sucede si la mercadería no es fraccionada en ZF uruguaya y va en forma total (100%) a otro país que no sea Uruguay (Brasil, Paraguay o Argentina). En este caso, también se emitirá un derivado por la Aduana uruguaya (aunque sea por el total), a los meros efectos de acreditar que la mercadería estuvo bajo control aduanero (como exige el art. 1 de la Decisión 33/2015).
- El único caso en que no se emitiría un certificado derivado, sería el de un importador en Uruguay que compra la mercadería en ZF, e importa el 100% de la mercadería amparada en el Certificado de Origen original. En ese único caso no habría derivado, se importa con el certificado original.

¡MUCHAS GRACIAS!

[pgonzalez.bianchi@gmail.com](mailto:pgonzalez.bianchi@gmail.com)