

Derecho Internacional Fiscal

Zonas Francas: Su Fiscalidad en Argentina y en el Derecho Comparado

Por el Dr Bruno M. Tondini.-

1. Introducción: Las generaciones de Zonas Francas, su evolución histórica, diferentes tipos: 1.1- Las generaciones de Zonas Francas, su evolución histórica. 1.2.-Diferentes tipos de Zonas Francas. 2.- Efecto social, económico y fiscal de las zonas de procesamiento de exportaciones. 2.1.- Las distintas etapas de las ZPE.2.2.- Motivos del nacimiento de las Zonas de Procesamiento de Exportaciones 2.3.- Efectos social y económico general.2.4.- El futuro: La influencia de las ZF siguiendo el proceso de globalización e integración. 3.- La experiencias en otros países . 3.1.- El caso de la Zona Franca de Barcelona. 3.2.- Irlanda. Shannon: la Zona Franca modélica.3.3.- Filipinas. 3.4.- Estados Unidos. 3.5.- La Zonas Francas latinoamericanas.3.6. Mercosur y Zonas Francas. 3.6.1.- Chile. 3.6.2.- Uruguay. 3.6.3.- Brasil. 3.6.4.- La posición del Consejo del Mercado Común. 4.- El régimen argentino. 4.1.- Las Zonas de Procesamiento de Exportaciones en la Argentina. 4.2.- La ley de Zonas Francas Argentinas. 4.3.- Las Zonas Francas y los aspectos impositivos internos a contemplar. 4.4.- .Los Incentivos a la inversión en nuestro país. 5.- Conclusiones. 6.- Bibliografía

1) Introducción: Las generaciones de Zonas Francas, su evolución histórica, diferentes tipos.

En todo el mundo, los incentivos arancelarios e impositivos se han convertido en un componente esencial de los esfuerzos en pos del desarrollo económico.

Una de estas características es el empleo de procedimientos aduaneros que permiten el desembarco de mercaderías sin el pago inmediato de los impuestos a la importación (es decir, derechos aduaneros, aranceles, etc.). Este tipo de incentivos existe desde los comienzos del comercio y las ciudades que recurrieron a este sistema para promover el comercio expandido se denominaron puertos libres.

En la actualidad, el tratamiento aduanero especial que reciben las mercaderías incluyendo el pago diferido de impuestos sobre importaciones y el tratamiento de exportaciones libre de impuestos, esta englobado bajo el denominador común de Zonas Francas o Zonas de libre comercio.

Dentro del amplio espectro de estrategias utilizadas para el desarrollo regional así como para el incremento del comercio exterior de una región, las Zonas Francas (ZF) y más precisamente las zonas de procesamiento de exportaciones (ZPE) presentan un atractivo particular y su instalación está siendo considerada en distintas regiones del mundo y también de nuestro país.

Las zonas francas son ámbitos de extraterritorialidad aduanera, donde se desarrollan actividades comerciales, de servicios e industriales para la exportación. A través de una concepción integradora respecto del territorio y del sistema productivo representan piezas claves para el crecimiento económico, adecuadas al nuevo escenario internacional de creciente intercambio y globalización.

Las ZPE son instrumentos tradicionalmente utilizados por los países en desarrollo, cuando adoptan sistemas aperturistas y orientan la expansión de sus economías hacia modelos de exportación.

Su función es crear un complejo competitivo que permita, vía la reducción de costes, de la innovación en productos y/o procesos, de la expansión de mercados, de la agilización y simplificación de los procedimientos y de la captación de los recursos estratégicos exógenos, generar un nuevo despliegue económico territorial. Y su finalidad es atraer inversiones internacionales y locales y desarrollar actividades innovadoras, ofreciendo ventajas operativas y mejores servicios de apoyo a la producción, respecto de otras localizaciones.

1.1.- Las generaciones de Zonas Francas, su evolución histórica.

Si bien el concepto de Zona Franca o área Franca es muy antiguo, es en el siglo XX cuando ha alcanzado su mayor desarrollo. Durante los últimos 90 años las Zonas Francas han atravesado tres grandes estadios de evolución.

La primera generación de Zonas francas o Puertos Francos tenía un perfil netamente comercial excluyéndose actividades de fabricación industrial o de procedimiento; y estaban íntimamente ligadas a los medios de transporte predominantes en la época. Así, hasta fines de los años 50, el concepto de Zonas Francas era simple de definir. Consistía en un área (normalmente un puerto o intersección de vías férreas) bajo el control de aduanas, en el que se podía almacenar, empaquetar. Reempaquetar, etiquetar y transborde las mercaderías.

El Acta de Zonas de Comercio Exterior de los Estados Unidos, promulgada en 1934, respondía por ejemplo a esta filosofía.

En la década posterior a la Segunda Guerra Mundial, la expansión comercial era uno de los principales objetivos de los países, con lo que se produjo un importante desarrollo en la internacionalización de actividades del sector manufacturero. Esto fue posible gracias al vasto crecimiento del transporte y servicios de comunicaciones y la mencionada disminución de los aranceles sobre la importación. Varias firmas especialmente de los Estados Unidos comenzaron a generalizar el traslado de parte de sus procesos producción al extranjero, en busca de localizaciones con menores costos laborales.

En los años 60 y 70 se comenzó a poner énfasis en actividades industriales para exportación, a partir de la primera experiencia en Shannon (Irlanda) en 1959, extendida luego a Taiwan (Kaoshiung, 1965), Corea (Masan 1971), Malasia (Penang, 1971), la isla de Mauricio y posteriormente a más de 70 países en el mundo.

En Shannon, fue introducida la idea de una Zona Franca industrial o Zona de Procesamiento de Exportaciones, como más tarde se la llamó. Consistía en un área limitada, cercada y controlada por aduanas, donde se podían importar materias primas, insumos, maquinarias y equipos para ser procesados y exportados, libre de impuestos, tasas, restricciones la comercio y de otro tipo. Con ello comienza a surgir una segunda generación de Zonas Francas.

Desde el establecimiento de las primeras en los años 60, las ZPE fueron pensadas como un concepto geográfico, como iniciativas orientadas a estimular el desarrollo industrial, particularmente el crecimiento de las exportaciones y el empleo, en un área o región determinada. Luego se comenzó a extender el alcance a un concepto administrativo, un criterio de eficiencia donde las diversas actividades, no necesariamente, se encontraban coordinadas y aglutinadas bajo la misma denominación y normativa (desarrollo satelital de la Zona Franca).

Otra variación que ha ocurrido en las últimas décadas en muchas ZPE, es la flexibilización del concepto rígido inicial de ser designadas para recibir

exclusivamente inversión extranjera y producir exclusivamente para la exportación. La mayor flexibilidad en las regulaciones se produjo en cuatro aspectos fundamentales:

- * la autorización para las empresas de la ZPE para vender parte de sus productos en el mercado doméstico;
- * la posibilidad para que, en casos específicos, empresas localizadas fuera de la ZPE gozarán del régimen de regulación y administración de la ZPE.
- * la admisión de inversiones domésticas dentro de la ZPE, a través de joint ventures o por empresas conformadas con un 100% de capitales locales;
- * el establecimiento de acuerdos de subcontratación entre compañías de la ZPE y empresas locales fuera de la ZPE.

Producto de esos cambios de régimen, así como de los constantes avances en las telecomunicaciones y en el intercambio de servicios transables, las ZPE han comenzado a evolucionar hacia una tercera generación, actualmente en pleno desarrollo, con preeminencia de servicios al comercio internacional y actividades telemáticas.

1.2.- Diferentes tipos de Zonas Francas.

Desde un punto de vista abarcativo, existen numerosas experiencias de área que gozan de prerrogativas especiales que las diferencian del resto del territorio sede, que se podrían encuadrar dentro de una amplia definición de Zonas Francas.

Un estudio reciente de las Naciones Unidas sobre Zonas Francas, confirió una lista de 23 términos diferentes para describir el concepto. Tales términos incluyen:

- Zona Franca Comercial: Vinculada a un puerto o aeropuerto, diseñada para el manejo de carga general y para contenedores, para el comercio de importación y exportación, almacenamiento, empaquetamiento/ re-empaquetamiento, depósito y distribución de mercaderías (ej. Hamburgo).

-Zona Empresarial Especial: En una gran parte es un instrumento muy flexible de renovación urbana y, por lo tanto, de interés para un consorcio financiero, compañías constructoras, o desarrollistas inmobiliarios, (ej.: Liverpool, Manchester).

-Zona Económica Especial: Concepto utilizado para designar un área geográfica bajo condiciones económicas particulares -que la distinguen del resto del territorio- donde las empresas privadas y las inversiones extranjeras son autorizadas a localizarse, gozando de algunas prerrogativas especiales, como la exención de impuestos. El concepto de ZEE fue utilizado en China desde 1978 y más recientemente está siendo utilizado por países de Europa del Este.

-Zonas de Servicios Financieros: pensadas para actividades financieras off-shore; principalmente para atraer bancos, firmas contables, compañías de transporte por vía marítima, compañías de seguros y reaseguro y demás servicios. Las multinacionales recurren a estas zonas para consolidar cuentas y reducir las obligaciones impositivas en el país de origen (ej. Dublin),

- Zonas de Comercio Exterior: Es el concepto utilizado por los Estados Unidos de América. Allí alrededor del 70 % de los productos que pasan a través de las zonas estadounidenses han tenido destino el mercado interno, con lo que son zonas de importación, como definición principal, aunque en los últimos años se observan allí

también cambios en el sentido de utilizarlas como instrumentos para aumentar las exportaciones.

- Zonas de Procesamiento de Exportaciones: Desarrolladas para incrementar las exportaciones de un país o una región, generando fuentes de trabajo e ingreso de divisas (ej. Shannon, Masan, Katunayake...).

Pero más allá de las diferentes opciones que se puedan conocer, la esencia del concepto está dada por tres elementos que presentan en común:

- 1) Importación de materias primas e insumos libres de aranceles.
- 2) Exportación de productos libres de derechos.
- 3) Otras reglamentaciones.

Sin los puntos 1 y 2 no estaríamos ante la presencia de un Área Franca. El tercer aspecto varía de acuerdo a las distintas experiencias . Se trata de aquellas disposiciones que intentan mejorar el atractivo para las inversiones y estimular actividades exportadoras, tales como: exenciones impositivas (incentivo fiscal), repatriación de capitales (incentivo financiero), one-stop shop o ventanilla única (incentivo no financiero), provisión de tierras, edificios, infraestructura, posibilidad de porcentaje de ventas al mercado doméstico, etc.

El concepto de libre está íntimamente asociado a estos proyectos, y se refiere a libre de derechos aduaneros, libre de restricciones comerciales e impuestos (algunos casos se incluyen impuestos a las ganancias pagadas por las corporaciones, impuesto a la renta o impuesto inmobiliario). Pero fundamentalmente significa libre de restricciones burocráticas.

Tradicionalmente, en las zonas de libre comercio y ZPE se enfatizaba un 100% sobre las exportaciones. Así sucedió hasta la década del 70. Sin embargo, si un producto hecho dentro de una Zona Franca no estaba disponible en ningún lugar del país, tenía sentido comprarlo en la zona. De este modo el concepto se fue flexibilizando y, hoy, la mayoría de las zonas permiten algunas ventas en el mercado local (generalmente hasta un 20%), aunque siempre el centro sigue siendo la actividad exportadora.

Podríamos caracterizar a una Zona de Procesamiento de Exportaciones como un área que se establece aparte o que se designa para desarrollar actividades comerciales, industriales, y de servicios exclusiva o casi exclusivamente orientadas a la exportación y en donde equipos y materiales de origen extranjero y local se pueden importar sin aranceles, procesar y exportar sin pagar derechos y sin la interferencia de cualquier otra restricción burocrática.

2) Efecto social, económico y fiscal de las zonas de procesamiento de exportaciones.

2.1 .- Las distintas etapas de las ZPE.

La primera fase del ciclo de vida de una ZPE, está caracterizada por la provisión de infraestructura básica y demás servicios y facilidades apropiadas para el desarrollo de sus actividades.

En la segunda fase, la expansión del flujo de inversiones extranjera continua en incremento en términos absolutos, aunque puede declinar en términos relativos. las exportaciones de la ZPE se expanden fuertemente mientras que los índices de ocupación alcanzan su nivel máximo.

La tercera fase representa el estado de maduración del proyecto. Aquí los flujos de inversión extranjera tienden a amesetarse, el incremento de las exportaciones se da a un ritmo menor que en la etapa anterior y la preeminencia de pequeñas empresas de escaso o medio desarrollo tienden a ser reemplazadas por empresas mayores, que realizan actividades más complejas y demandan mano de obra de mayor calificación.

El dato característico de la cuarta y última fase es la desinversión de firmas extranjeras cuyos activos son tomados por intereses locales.

2.2.- Motivos del nacimiento de las Zonas de Procesamiento de Exportaciones.

Las economías menos desarrolladas suelen presentar desventajas para acceder a los mercados internacionales con sus productos manufacturados, dadas por:

- * Carencia de información y conocimientos adecuados sobre el comercio internacional.
- * Falta de experiencia empresarial (Know-how técnico, en marketing y en gerenciamiento para encarar el proceso exportador).
- * Escaso desarrollo de mercados orientados hacia la exportación.
- * Falta de competitividad debido a elevados costos de producción.
- * Falta de un mercado de capitales bien desarrollado que pueda sentar las bases de una mejora tecnológica para que la industria compita a nivel internacional.
- * Falta de infraestructura de exportación bien desarrollada y de servicios de apoyo.
- * Falta de crecimiento genuino.

La carencia en la "capacidad de reunir" esos prerequisites de un crecimiento exportador, ha sido en numerosos casos resuelta por medio de programas de ZPE, así como a través de la colaboración con firmas internacionales que hayan adquirido el Know-How apropiado y desarrollado una red a nivel de mercados internacionales.

Las economías asiáticas de los nuevos países industrializados (NIC's) por ejemplo, basaron su proceso industrializador en un modelo de exportaciones asociado a las transnacionales. Allí, las nuevas formas de inversión (NFI) han sido reflejo de las cambiantes ventajas comparativas y de la inclinación de los inversionistas por las estrategias globales antes que por las nacionales. Antes que atraer capitales externos, las NFI promueven en el desarrollo de la competitividad industrial nacional e internacional y la división mundial de la mano de obra.

Países que han logrado avances importantes en algunas de esas áreas, como es el caso de la Argentina, se encuentran en condiciones de adquirir sólo activos absolutamente necesarios para un proyecto de inversión utilizando medios indirectos para adquirir tecnología extranjeras (licencias) y acceso al mercado (subcontratación).

Una forma utilizada por los países embarcados en proyectos de ZPE, para reunir en una región las condiciones necesarias (aunque no suficientes) para atraer capitales internacionales está ligado al concepto de equal footing o posición de igualdad.

Este concepto desde el punto de vista de la infraestructura física e institucional, significa que un exportador, "tanto dentro o fuera de la ZPE, encontraría dificultades para competir en los mercados internacionales a menos que la infraestructura y los servicios sean equivalentes y los servicios sean equivalentes a aquellos que reciben los competidores extranjeros".

Componentes de las políticas de posición de igualdad:

- 1) Status de libre comercio es un elemento clave, ej.: desgravación impositiva, eliminación de restricciones parancelarias, excepción de aranceles, excepción de aranceles, derechos de importación y exportación, draw-backs, reintegros, etc. Las ZPE brindan un status garantizando, además, un alto grado de estabilidad producto de su condición de extraterritorialidad.
- 2) Tipos de cambios realistas.
- 3) Libre acceso de insumos y materias primas a precios internacionales.
- 4) Acceso a financiamiento de corto plazo a tasas de interés favorables.
- 5) Acceso para la creación de capacidad de producción para la exportación (inversiones , licencias, financiamiento).

2.3.- Efectos social y económico general.

Un primer paso para graficar el impacto de una ZPE es vincularla con la economía mundial y la economía del país sede, en términos de lo que recibe y lo que brinda a cada una:

Economía Mundial a la ZPE:

Insumos y materias primas.
bienes intermedios.
bienes de capital.
capacidades de gestión.
estándares internacionales.

De la ZPE a la Economía Mundial:

exportaciones
repatriación de dividendos.

De la Economía Doméstica a la ZPE:

tierra,
infraestructura,
materias primas,
bienes de capital,
incentivos,
subsídios,
mano de obra,
servicios básicos y de soporte,
vinculación con el sistema educativo,
capacitación de la mano de obra.

De la ZPE a la Economía Doméstica:

ventas domésticas (si están permitidas),
ingreso neto de divisas (definido como exportaciones netas menos dividendos repatriados - a su vez, exportaciones netas es exportaciones totales menos importaciones),
empleo directo e indirecto,
estándares internacionales,
nuevos ingresos fiscales por generación de actividad económica,
ahorro en políticas sociales,
cultura exportadora.

Analizando brevemente la experiencia internacional, se puede sintetizar el impacto de las ZPE a través de cinco dimensiones fundamentales, que son las que generalmente aparecen como objetivos prioritarios en cada programa de ZPE:

- Inversión extranjera directa e inversión endógena.
- Empleo.
- Crecimiento de las exportaciones.
- Conexiones con la economía local.
- Transferencia de tecnología.

2.4.- El futuro: La influencia de las ZF siguiendo el proceso de globalización e integración.

La globalización económica que elimina fronteras específicamente, las políticas de integración económica regional, como los mercados comunes o uniones aduaneras, necesariamente provocan cambios en las estrategias y en las orientaciones de desarrollo adoptadas por las zonas francas.

En Europa por ejemplo, sus Zonas Francas se han obligado a optar perfiles específicos en función de las políticas comunitarias.

Por ejemplo, muchas zonas especializándose en el sector de logística de valor agregado, ofreciendo la posibilidad de ensamble libre de aduanas en el centro de distribución -ubicado dentro del área de la zona- siempre cercano a terminales de transporte aéreas o marítimas importantes. Ello se complementa con la iniciativa de Tráfico de perfeccionamiento que otorga iguales incentivos industriales dentro y fuera de las Zonas Francas.

3) La experiencia en otros países.

3.1.- El caso de la Zonas Franca de Barcelona.

En 1992, cuando se aplicó la primera regulación de la Unión Europea sobre Zonas Francas, dirección las actividades de la Zona Franca hacia el comercio, distribución y logística, eliminando las actividades industriales.

Las mercaderías de la Comunidad que ingresan en la Zona Franca no pierden la cualidad o condición de mercaderías de la comunidad. Pueden regresar a la Unión sin pagar ningún tipo de derechos, se considera que sólo han estado en tránsito. La razón por la que esto resulta valioso es que el IVA europeo no se aplica en Zonas Francas y se puede remitir al fabricante europeo cuando las mercaderías ingresan a la zona, obteniendo un importante ahorro de inventario.

La mercadería que entra en la Zona Franca desde terceros países viene con documentos aduaneros que se cancelan en el ingreso -luego de esto, controlar el movimiento de esa mercadería es meramente un procedimiento comercial.

Toda la comunidad Europea goza de la ventaja que las actividades aduaneras no estén confinadas sólo a la Zona Franca. Las mismas actividades aduaneras pueden realizarse fuera de la zona o en áreas reguladas por la aduana. En el caso de Barcelona, existen 42 compañías ubicadas a 60 kilómetros de la zona, que están conectadas a la aduana de la Zona Franca, y estas mercaderías no tienen que pasar por la aduana antes de ingresar en el territorio general, sino que viajan directamente al lugar.

3.2.- Irlanda. Shannon: la Zona Franca modélica.

Shannon development, la agencia a cargo del desarrollo de la Zona Franca de Shannon, es una de las entidades constitutivas de la International Development Ireland (IDI), compañía de entrenamiento y consultoría internacional, responsable de la promoción del desarrollo económico y de la difusión de los logros alcanzados por el país.

Hoy, la compañía es responsable del desarrollo de la Zona de Procesamiento de Exportaciones, del aeropuerto de Shannon, del parque tecnológico de Plassey, de los programas para pequeñas y medianas empresas y del turismo en la región de Shannon.

La Zona Franca (la primera de procesamiento de exportaciones del mundo establecida en 1959), probó ser exitosa para atraer inversiones externas de producción para la exportación. Hoy es sede de más de 120 empresas internacionales industriales y de servicios, genera más de 1.300 millones de dólares por año de exportaciones y emplea en forma directa a cerca de 6.000 trabajadores calificados.

Además de una completa y sofisticada infraestructura, la Zona Franca está provista de un completo paquete de incentivos, que incluye, entre otros, una tasa baja sobre el impuesto a las ganancias corporativas (10% garantizado hasta el año 2005), decenas de tratados de doble tasación con países desarrollados y un amplio paquete de incentivos financieros para actividades de investigación y desarrollo, para la adquisición de bienes de capital, para la generación de nuevos puestos de trabajos, para entrenamiento de personal, etc.

La Universidad de Limerick en el centro del parque nacional tecnológico de Plassey, ofrece facilidades educativas y los recursos profesionales necesarios, para atender requerimientos específicos de las empresas. El parque actualmente es sede de unas 70 firmas internacionales que emplean 2000 personas. Entre los recursos claves que el parque provee se encuentran: un Centro de Innovación y el Centro de Alta Tecnología Empresarial, Un Centro Internacional de Ciencias y un Centro internacional de negocios.

El parque de aviación de Shannon ha sido establecido junto a la Zona Franca, para facilitar el crecimiento del sector de la aviación. Actualmente es base de muchas compañías líderes en el mantenimiento y servicios de apoyo y financieros a la actividad del sector.

3.3.- Filipinas.

Su sistema de ZPE como instrumento para el desarrollo industrial resultó ser un exitoso aporte para las divisas, para la creación de puestos de trabajo y el desarrollo del país, así como para impulsar al sector privado a instalar áreas industriales privadas, parte de los cuales EPZA (la autoridad a cargo del desarrollo

de las ZPE de aquel país) declaró como Zonas especiales de procesamiento de Exportaciones para diferenciarlas de las ZPE del gobierno.

A partir de ese escenario positivo, el gobierno filipino promulgó en 1995 la Ley de Zonas Económicas Especiales, que incrementa los poderes, alcances y funciones de la predecesora Autoridad de la Zona de Procesamiento de exportaciones (EPZA) y creó la nueva Autoridad de las Zonas Económicas Filipinas.

Bajo la ley, las nuevas eco-zonas son áreas elegidas con centros agroindustriales, industriales, turísticos, comerciales, bancarios e inversiones y financieros altamente desarrollados (o con el potencial para ser centros altamente desarrollados). Una eco-zona puede contener cualquiera o todos los siguientes componentes: Zonas de Procesamiento de Exportaciones (que existen actualmente), áreas industriales (cuyo desarrollo está en manos de empresas privadas), zonas de libre comercio y centros turísticos y de recreación. Para ser apta, el Área debe tener disponibilidad de agua, electricidad, predios edificados, mano de obra capacitada o capacitable, finalmente el área debe tener una localización estratégica.

Por mandato, PEZA debe desarrollarse en 37 áreas estratégicas, ubicadas en las nuevas eco-zonas del país. Estas eco-zonas se pueden desarrollar a través de la iniciativa privada, a desarrollar por gente del sector privado, a través de una iniciativa del gobierno local con sus sistemas de gobierno nacional, o a través de una iniciativa del gobierno nacional por intermedio del órgano PEZA.

La ley otorgó a PEZA poderes especiales que le permitan manejar y generar eco-zonas y una ventanilla única, en donde todos los servicios necesarios se encuentran en el mismo lugar, incluye entre otros, aprobar o emitir visas para inmigración a inversores y visas de trabajo para ejecutivos extranjeros y técnicos y subordinados y mantener un registro de embarcaciones en coordinación con el departamento de Transporte y Comunicaciones como un registro comercial de conveniencia para buques que atraviesan océanos.

3.4.- Estados Unidos.

En los Estados Unidos existen actualmente más de 200 proyectos de zonas de Comercio Exterior dispuestos por todo el territorio. Un proyecto típico es aquel que tiene 2 o 3 predios para una zona de propósitos generales (multiuso, pública), además de predios para un solo usuario (privado) conocidas como subzonas.

Las zonas de propósitos generales se pueden aprobar solo dentro de un radio de 60 millas (96 Km., aproximadamente) de los puertos de ingreso. Pero las sub-zonas, como adjuntos, no están sujetas a esta limitación son accesibles para llevar a cabo los procesos de supervisión y auditoría, además de cumplir con los requerimientos de seguridad.

Desde el punto de vista del funcionamiento, del total de mercaderías ingresadas al territorio federal o nacional provenientes de las ZCE, generalmente un 20% proviene del exterior. Un 90% de los cargamentos se recibe en plantas de manufacturas y solo un 10 % de los cargamentos se exporta. Esto marca un perfil de zonas de libre comercio dominadas por actividades de importación.

La Junta Directiva de la ZCE evalúa la propuesta de la fabricación en base a cada caso para determinar si permitir el uso de procedimientos de la ZCE resulta de interés colectivo. Las restricciones se adoptan generalmente en proyectos sujetos a programas de cupos.

La ley estadounidense para ZCE ofrece como incentivo exenciones o pago diferido de derechos aduaneros e impuestos federales indirectas (o impuestos al consumo). En zonas que están incluidas en programas de desarrollo nacional /local se encuentran disponibles beneficios adicionales.

3.5.- La Zonas Francas latinoamericanas.

La mayor tradición al respecto está dada en los países centroamericanos y del Caribe y en Colombia dentro de Sudamérica, República Dominicana, Costa Rica, México, Guatemala, Honduras, Panamá tienen instaladas numerosas Zonas Francas, que presentan un desenvolvimiento heterogéneo según países y entre zonas de cada país. En general, desarrollan actividades comerciales, industriales (preferentemente actividades textiles y de ensamble) y de servicios, como Jamaica Digiport Internacional de la Zonas Francas de Montegobay.

Salvo algunas excepciones, el régimen de las Zonas Francas de la región contempla exenciones de impuestos a la importación, a la renta, a la propiedad, a las ventas, a la remisión de utilidades y constitución de la empresa. Algunas Zonas Francas ofrecen tarifas preferenciales a los servicios públicos, a los puertos y arriendos y todos los países permiten el acceso al mercado regional (preferencias arancelarias).

3.6.- Mercosur y Zonas Francas.

3.6.1.- Chile

El caso de las Zonas Francas chilenas (Iquique, Punta Arenas) presenta también una serie de particularidades. Se trata zonas parcialmente fiscales (no son ZF de producto nacionales, sí importados), utilizados para reexpedición de mercaderías, un tercio de las cuales, aproximadamente, ingresa a Chile.

Las Zonas Francas chilenas son utilizadas como corredores de tránsito de mercaderías.

El régimen de las Zona Francas chilenas contempla las siguientes medidas:

- Exención de impuestos aduaneros, tasas de importación y exportación;
- Tiempo de almacenaje ilimitado;
- Exención del IVA sobre las mercaderías que ingresan a la zona o mercaderías que se venden en ciertas regiones del país o mercancías vendidas en el exterior;
- Se puede solicitar beneficios para la inversión en maquinaria, equipamiento y edificios;
- Beneficios impositivos para industrias preferentes;
- Exención parcial de las cargas sociales;
- A las compañías de seguros, bancos comerciales y otras instituciones financieras nos se les acuerdan beneficios de tasa en tales zonas.

ZOFRI S.A, empresa administradora de la Zona Franca de Iquique, es una empresa mixta que se encuentra entre las más rentables de Chile.

Algunos de los factores de éxito obedecen a ventajas como la localización, estabilidad, la escala operativa y ciertas externalidades que llevan los costos operativos a la baja, aranceles adecuados y una buena imagen corporativa. Las desventajas de Iquique están dadas por tratarse de una zona desértica, por déficit en su capacidad de Investigaciones y Desarrollo.

Toda la I Región de Chile funciona como Zona Franca de extensión y sus habitantes pueden comprar desde ZOFRI (importar) productos extranjeros sin pagar impuestos al valor agregado y sin aranceles aduaneros.

En la provincia de Arica las empresas pueden operar bajo el sistema de Zona Franca de Iquique solamente si realizan actividades industriales.

A ZOFRI pueden ingresar toda clase de mercaderías: extranjera, nacional y nacionalizada (aquella que siendo importada en el resto del país y que ingresa a ZOFRI habiendo pagado los derechos y aranceles de importación). Y el destino de las mercaderías ingresadas puede ser su reexpedición al exterior o su ventas al resto del país o de la I región.

Resulta además interesante analizar que Iquique ha mejorado su performance en un contexto de baja de aranceles. La respuesta que las autoridades de ZOFRI encuentran al sentido de las Zonas Francas con bajos aranceles o en un contexto de disminución de aranceles constante, es porque aumenta el flujo comercial por un lado, y se genera un efecto sustitutivo entre aranceles y la fiscalidad restante, con lo que el negocio de ZOFRI no es no tener aranceles, sino no tener IVA y otros impuestos.

3.6.2.- Uruguay

La ley 15.921, sancionada en diciembre de 1987, establece que las Zonas Francas son áreas aisladas del territorio nacional, donde se estimula la actividad económica a través de una normativa particular.

En el Uruguay, estas zonas de economías especiales gozan de excepciones aduaneras y fiscales, además de estar excluidas de la jurisdicción de los monopolios estatales.

En las Zona Francas del Uruguay se puede desarrollar cualquier tipo de actividades comercial, industrial, y de servicios. Cada área delimitada como Zona Franca puede ser explotada o administrada por el Estado o por particulares debidamente autorizados (explotador privado o Zona Franca privada).

El Poder Ejecutivo en la consideración de las solicitudes de autorización para la explotación de Zonas Francas a cargo de particulares, tomará en cuenta, fundamentalmente, los siguientes elementos:

- a) Localización: el emplazamiento elegido deberá reunir las siguientes condiciones:
- Constituir un medio idóneo para la efectiva promoción del comercio exterior, fundamentalmente en materia de exportaciones,
 - Generar fuentes de trabajos,
 - No afectar negativamente en los aspectos anteriores, a la ZF ya instaladas,
 - Presentar facilidades para el reembarque o reexportación de mercaderías extranjeras.
 - Presentar perspectivas firmes en cuanto a la instalación de empresas industriales.
- b) Inversión: deberá superar los 10 millones de dólares.
- c) Actividad: representar un impacto fabril significativo y beneficioso para el desarrollo del área en que se localice.

d) Exenciones: existen básicamente dos tipos: las aduaneras y las impositivas. Las primeras valen para las mercaderías, mientras que las segundas se conceden exclusivamente a los usuarios de Zonas Francas.

Exenciones aduaneras: los bienes, servicios, mercaderías y materias primas - cualesquiera sea su origen- introducidos en Zonas Francas estarán exentos de todo tipo de tributos a la importación. También se establece que los bienes y servicios podrán salir de las Zonas francas en cualquier momento y exentos de todo tributo.

Evidentemente de estas exenciones son las propias y naturales de las Zonas Francas.

Exenciones impositivas: se otorgan exclusivamente a los usuarios. Estos están exentos de todo tributo nacional "creado o a crearse", incluso aquellos cuya exoneración legal requiere de una autorización específica.

La reglamentación estableció exoneraciones especiales para los usuarios que adquieran o contraten bienes o servicios en la zona no franca. Dichas exoneraciones comprenden el no pago del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto específico interno(IMESI), incluido en ellos.

No todos los servicios pueden ampararse en dichas excepciones.

Solo los servicios considerados "exportaciones" por el gobierno -arts. 11 y 13 del dec. n°. 39/90- estarán exonerados de los tributos aludidos.

Un decreto particular dec 332/92 establece la total exoneración a los servicios industrializados -facon-prestados desde el territorio aduaneros nacional a los usuarios de la Zona franca.

Estos servicios se prestarán en régimen de admisión temporaria, o sea que los bienes introducidos al territorio aduanero nacional deberán ser reexportados en el plazo y forma que establece el referido régimen.

Las mercaderías reexportadas no podrán ser introducidas "en ningún caso" en el territorio aduanero, ni en el mismo estado, ni transformadas ni formando parte de otro bien.

3.6.3.- Brasil

El decreto ley 2542/88 es el instrumento legal que legisla sobre impuestos, divisas extranjeras y sistemas administrativos de las Zonas de Procesamiento de exportaciones.

La legislación brasileña, las ZPE son áreas de comercio con otros países, destinadas a operaciones comerciales que produzcan artículos a comercializar en el extranjero solamente, y se consideran zonas primarias a los fines de control aduanero,

La ley establece que las ZPE a crearse serán delimitadas a través de una propuesta hecha por el Estado o la Municipalidad, en forma conjunta o individual. El administrador de ZPE deberá cumplir las instrucciones de las agencias correspondientes de las agencias del Ministerio de hacienda en lo concerniente a vallado del área , vigilancia y disposiciones de seguridad. Además, proporcionará las instalaciones y el equipamiento que se requieren para control, vigilancia y administración de aduanas.

El art. 3 de la ley crea el Consejo Nacional de la Zona de procesamiento de Exportaciones (CZPE) constituido por ministros de Estado que tendrían las siguientes funciones:

- analizar las ofertas de creación de ZPE.
- analizar y aprobar los proyectos industriales.
- formular el marco de políticas de la ZPE:
- imponer sanciones.

A tales fines, el CZPE tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- compatibilidad con los intereses de la seguridad nacional,
- observancia de las normas relacionadas con el medio ambiente, y,
- atención a las prioridades del gobierno para los distintos sectores de la industria nacional y la política económica nacional.

El art. 5 prohíbe expresamente la instalación de una ZPE de negocios que sólo se proyecten como una mera transferencia de plantas industriales ya instaladas dentro del país.

La ley establece una serie de pauta, por momentos algo rígida, para desarrollar las actividades dentro de la ZPE. La solicitud para la instalación de negocios dentro de una ZPE se deberá hacer entrega a la CZPE de un proyecto de acuerdo a lo que se establece en la regulación pertinente. Bajo al aprobación del proyecto, las partes interesadas organizarán una empresa de negocios que posea:

- a) un mínimo monto de capital como se establece en el acto de aprobación del proyecto, hecho que con la conversión en curso de las divisas de moneda extranjeras, con el asiento de activos de origen extranjero o adicionalmente, con la maquinaria de origen nacional y el equipamiento y ,
- b) los propósitos de empresa limitados a la industrialización para la exportación, instituido en este sistema de acuerdo a este decreto-ley,

la compañía organizada bajo el párrafo precedente se comprometerá a:

- a) mantener dentro del país con un banco autorizado a operar con divisas extranjeras,, cuentas en moneda nacional y divisas, para ser manejas en las divisas correspondientes, en la forma que define le Banco Central de Brasil.
- b) emplear una empresa de auditoría independiente.
- c) incurrir en un mínimo de gastos dentro del país, durante la operación de instalación y las etapas de operación, para así comprar, donde sea posible maquinaria y equipos o insumos, servicios y mano de obra de origen nacional, incluyendo los impuestos correspondientes.

Un acta que autoriza la instalación de compañías dentro de una ZPE asegurará el tratamiento instituido por esta ley por un período de hasta 20 años.

Según el art. 10, las importaciones y exportaciones realizadas por una compañía a autorizada a operar dentro de una ZPE gozarán de exención de derechos de importación.

Las importaciones y exportaciones, realizadas por una empresa que opere en ZPE están sujetas al siguiente tratamiento administrativo:

- a) estarán libres de licencia o autorización de agencias federales, excepto los controles de carácter sanitario, de interés a la seguridad nacional y protección del medio ambiente, y se prohíbe cualquier restricción a la producción, operación , comercialización e importación de mercaderías y servicios salvo los que impone la presente ley, y
- b) sólo se admitirá la importación de equipos, maquinarias, aparatos, instrumentos, materias primas y otros bienes nuevos o usados, necesarios para la instalación industrial o integrantes del proceso productivo.

1) La exención de licencias o autorización no se aplicará a la exportación de productos:

- a) destinados a países con los que Brasil mantiene acuerdo de pagos.
- b) sujetos a un sistema de cupos aplicables a las exportaciones desde el país que tengan efecto en la fecha de aprobación del proyecto y posteriormente se instituirá y,
- c) sujetos al impuesto a la Exportación.

2) Los bienes importados además pueden guardarse en un depósito, reexportarlos o destruirlos, según lo dispone la legislación aduanera.

Una compañía que se instale en la ZPE recibirá el siguiente tratamiento en lo conducente al impuesto a las ganancias:

- a) Con respecto a los beneficios obtenidos se aplica la legislación existente.
- b) Exención de impuestos que corresponden a giros y pagos efectuados, para cualquier fin, a residentes y domiciliados en el exterior.

Se permitirán las compras en el mercado local de mercaderías necesarias para la compañía, en los siguientes casos:

1) Las ventas de bienes realizadas bajo un permiso de exportación o documento de efecto equivalente, a una compañía localizada dentro de una ZPE, con cobertura cambiaria, recibirán el mismo tratamiento impositivo, cambiario, crediticio y administrativo que se aplica a las exportaciones al exterior.

Los bienes adquiridos en el mercado local se podrán guardar en un depósito, embarcar al exterior o destruir según la legislación aduaneros.

Las importaciones y compras en el mercado local se deben hacer en cantidades consistentes con el programa de producción y los requerimientos operativos de la empresa.

Para el intercambio de impuestos y a los fines administrativos, se aplicará el siguiente tratamiento a los servicios:

- a) aquellos servicios prestados en una ZPE por compañías instaladas dentro de la zona, serán considerados como brindados en el exterior;
- b) aquellos servicios brindados en una ZPE por un residente o domiciliado en el exterior a compañías en la zona, serán considerados como brindados en el exterior y,
- c) aquellos servicios brindados al residente o domiciliados en el país a compañías instaladas en la ZPE serán considerados como exportaciones de servicios, excepto aquellos sondeados en vista de un otorgamiento por Poder Público, aquellos que sean resultado de acuerdos de trabajo y otros establecidos en regulaciones.

Por últimos, una compañía que se instale en una ZPE tiene prohibido brindar servicios fuera de la ZPE tanto a residentes como a domiciliados en el país.

3.6.4.- La posición del Consejo del Mercado Común.

Los países del Mercosur deberán establecer, como en muchos otros aspectos dentro de un proceso de integración, un régimen común de Zonas Francas, como ha ocurrido en otras experiencias de mercados integrados como la Comunidad Económica Europea.

El proceso de integración económica que representa el Mercosur ha avanzado fundamentalmente en la creación de una zona de libre comercio, la formación de una Unión aduanera imperfecta, así como el establecimiento de ciertas reglas de juego para el tratamiento de la inversión extranjera directa, hacia el Mercosur y dentro de él.

En lo que respecta Zonas Francas, el régimen Mercosur se rige por la Resolución número 8/94 del Consejo de Mercado común. Esta resolución exige el pago de arancel externo común a todo producto proveniente de Zonas Francas industriales, de Zonas de procesamiento de exportaciones y de áreas aduaneras especiales de los países miembros.

La decisión partió de considerar que los Estados partes poseían disposiciones legales, reglamentarias y administrativas habilitando zonas con tratamiento distinto al registrado en el territorio aduanero general y tales disposiciones presentan disparidades que podrían provocar distorsiones en los flujos comerciales, de inversiones y en los ingresos aduaneros de subsistir con posterioridad al establecimiento de la Unión aduanera.

Dicha resolución establece como mencionamos anteriormente en su art. 2 en que salvo decisión en contrario, Los Estados partes aplicarán el Arancel Externo Común, en el caso de los productos excepcionales, el arancel vigente, a las mercaderías provenientes de Zonas Francas comerciales, Zonas Francas industriales, de Zonas de Procesamiento de Exportaciones y de área aduaneras especiales, sin perjuicio de las disposiciones legales vigentes en cada uno de ellos para el ingreso de dichos productos al propio país.

En el art. 3 se establece que podrán aplicarse salvaguardias bajo el régimen jurídico del GATT cuando las importaciones provenientes de las Zonas mencionadas en el párrafo anterior impliquen un aumento imprevisto de las importaciones que cause daño o amenaza de daño para el país importador.

Se permite el funcionamiento de las Áreas aduaneras especiales de Manaos y Tierra del Fuego hasta el año 2013.

El régimen de Zonas Francas en el Mercosur tal como está esbozado hasta el presente poco ayuda al desempeño de las mismas.

El sentido de las modificaciones a su régimen deberían estar orientadas a perfeccionar la normativa acordada en el Mercosur para los productos industrializados y/o comercializados en Zonas Francas argentina, en el sentido de que las mercaderías que acrediten origen Mercosur puedan circular libremente entre Zonas Francas y el territorio aduanero comunitario, y que aquellas mercaderías que no lo acrediten, tributen el Arancel externo Común sobre el componente importado para ingresar al territorio Comunitario. Aquí la filosofía imperante es priorizar el concepto de tributar por insumos importados incorporados en el proceso de manufactura en Zona Franca y no por el valor agregado en la Zona Franca.

4) El régimen argentino.

4.1. Las Zonas de Procesamiento de Exportaciones en la Argentina.

La iniciativa por la creación de ZF/ZPE en la Argentina es impulsada en un contexto de fuertes transformaciones económicas y políticas en nuestro país y en medio de un consenso cada vez más generalizado entre actores económicos, políticos e institucionales por impulsar el crecimiento de la actividad exportador.

El advenimiento de las Zonas de Procesamientos de Exportaciones en nuestro país representa una iniciativa política que viene a cubrir un déficit, tanto conceptual como instrumental, a la hora de generar políticas públicas orientadas al crecimiento de las exportaciones, como al desarrollo sostenido de las diferentes regiones de nuestro país, ya no desde una perspectiva mercado-internista, sino buscando una inserción y creciente en los mercados mundiales.

Si observamos el sector externo de nuestro país, las exportaciones argentinas crecieron en un contexto de caída real del tipo de cambio, demostrando que se ha producido un aumento de productividad en el sector exportador argentino.

Sin embargo, la posición exportadora de nuestro país continúa siendo modesta de acuerdo con ciertos parámetros internacionalmente considerados, como la relación exportación / producto bruto interno.

El porcentaje promedio de la relación PBI/Exportaciones es del 26,6% para las economías desarrolladas, similar nivel para muchas economías asiáticas, un 16,6 % en América latina y sólo un 7,4% para la Argentina.

De acuerdo al promedio mundial de participación del sector externo sobre el PBI, la Argentina debería tener un 15% de exportaciones sobre el PBI. "Una relación del orden del 15% para nuestro país es perfectamente alcanzable y sería clave para lograr un desarrollo sustentable".

Pero la apertura de nuestra economía tuvo hasta el momento un sesgo predominantemente importador: entre 1991 y 1995 las importaciones crecieron en un 123%, mientras que las exportaciones lo hicieron en un 75%.

El coeficiente de apertura de la economía local (exportaciones más importaciones dividido el PBI) es del 14% aproximadamente (7,5% para las exportaciones, 6, 5% para las importaciones en 1995) muy por debajo de ejemplos de crecimientos exportador, como Corea (más del 50 %) o Chile (60%). Este valor del 14% es similar al de Brasil y Estados Unidos, dos economías que, por el tamaño de su mercado doméstico, han sido tradicionalmente bastante cerradas.

El grado de concentración de las exportaciones es el otro dato relevante: el 1 % de las firmas se acredita cerca del 65 % de las exportaciones argentinas y el 99% de las empresas es responsable del restante 35%.

La gran mayoría de las exportaciones argentinas son commodities y solo una pequeña porción corresponde a productos diferenciados o susceptibles de serlo.

Nuestro país necesita incrementar sus niveles exportadores, especialmente de productos no tradicionales y también del sector tradicional de la economía a través de un incremento del valor agregado.

Las transformaciones deben hacerse por la vía de las exportaciones y el camino correcto sería que el aumento de las exportaciones esté acompañado con un aumento de la inversión y, consecuentemente, del empleo. El crecimiento de las exportaciones y la generación de nuevas inversiones productivas son los dos componentes fundamentales de la demanda agregada sobre los que se debe asentar el nuevo patrón de crecimiento.

Este esfuerzo requiere aumentar el ahorro interno y la productividad de la economía en su conjunto. Aumentar el nivel de ahorro interno es esencial para

morigerar la dependencia del financiamiento externo y para que los logros del modelo se canalicen no solo al consumo doméstico e importado, sino también a la inversión.

Por otro lado, mejorar el perfil exportador de nuestra economía y sus empresas, reclama instrumentar medidas que renuevan los obstáculos que en la actualidad existen para las exportaciones:

- 1) Falta de experiencia empresarial.
- 2) Escaso desarrollo de mercados orientados hacia la exportación.
- 3) Falta de competitividad debido a elevados costos de producción.
- 4) Falta de mercado de capitales bien desarrollados que pueda sentar las bases de una mejora tecnológica para que la industria compita a nivel internacional.
- 5) Falta de una infraestructura de exportación bien desarrollada y de servicios de apoyo.
- 6) Falta de financiamiento genuino.

Las perspectivas futuras están centradas en que las ZPE permiten complementar y sintetizar todos los instrumentos de una política exportadora; organizar mejor los mecanismos suspensivos y demás incentivos existentes para las actividades de exportación, concentrar geográficamente infraestructura y servicios de calidad para el comercio exterior y dinamizar las economías regionales, actuando como cabeceras de las estrategias exportadoras provinciales.

4.2. - La ley de Zonas Francas Argentinas.

El régimen en Argentina ha sido establecido por ley 24.331 sancionada en el año 1994. Solo tres provincias presentaban marcos normativos anteriores habilitando la instalación de Zonas Francas, con leyes de principios de siglo (ley 5142 de 1907 y ley 8092 de 1910) que recién fueron reglamentadas en 1991 y 1992, a través de sendos decretos del Poder Ejecutivo Nacional. Ellas son Buenos Aires (La Plata), Santa Fe (Zona Franca Santafesina en Villa Constitución) y Entre Ríos (Zona Franca de Concepción del Uruguay).

La nueva ley faculta al PEN a crear en el territorio de cada provincia una Zona Franca, más cuatro zonas "a ser ubicadas en aquellas regiones geográficas que por su situación económica crítica y/o vecindad con otros países justifiquen la necesidad de este instrumento la necesidad de este instrumento se excepción" (art. 2).

Objetivos

El art. 4 fija los objetivos de las Zonas Francas Argentinas:

- impulsar el comercio y la actividad industrial exportadora.
- aumentar la eficiencia y disminuir los costos operativos de las actividades que allí se desarrollen.
- atraer nuevas inversiones;
- generar nuevas fuentes de trabajo.

El segundo párrafo del artículo establece que el funcionamiento de las Zonas Francas será convergente con la política comercial nacional, debiendo contribuir al crecimiento y a la competitividad de la economía e incorporarse plenamente en el proceso de integración regional.

Y en el art. 5 se define su perfil: "Las Zonas Francas deberán constituirse en polos de desarrollo de las regiones donde se establezcan mediante la utilización de los recursos humanos y materiales disponibles en la misma...".

Actividades.

Están enmarcadas en los artículos 6, 7 y 8:

- En las Zonas Francas argentinas se puede desarrollar actividades de almacenaje, comerciales, de servicios e industriales para la exportación.
- Bienes de capital que no registren antecedentes de producción en la Argentina, pueden ser fabricados en Zonas Francas e introducidos al Territorio Aduanero General.
- Las mercaderías pueden ser objeto de: manipulaciones, mejoras de presentación, de calidad, acondicionamiento, división o reunión en bultos, formación de lotes, clasificación, cambio de embalaje, transferencia. También pueden ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla o cualquier otro perfeccionamiento, para ser destinadas exclusivamente a terceros países.
- Ausencia de restricciones económicas para la introducción hacia o extracción desde las Zonas Francas, a las operaciones de comercio internacional.

Beneficios aduaneros y fiscales de las Zonas Francas Argentinas.

- * Exención de tributos de importación y exportación.
- * Eximición de impuestos sobre los servicios básicos (telecomunicaciones, gas, electricidad, agua corriente, cloacas, desagües), prestados dentro de las Zonas Francas.
- * Libre introducción de toda clase de mercaderías y servicios, con la sola excepción de armas, municiones y otras especies que atenten contra la moral, la salud, la sanidad vegetal y animal, la seguridad, y el medio ambiente.
- * Ausencia de restricciones económicas para operaciones en divisas.
- * Libre concurrencia de prestaciones de servicios (bancarios, financieros y de seguros, telecomunicaciones) en la Zona Franca.
- * Estada de mercaderías sin límite de tiempo.
- * Pago diferido de derechos: los derechos aduaneros se pagan solamente cuando la mercadería importada ingresa al territorio aduanero general.

No obstante lo mencionado el marco legal de Zonas francas en nuestro país presenta más debilidades que fortalezas. De alguna manera los artículos 4 y 5 representan la columna vertebral del sistema. Desde un punto de vista crítico, el resto del articulado de la ley, por momentos poco ayuda a la consecución de lo que tan claramente expresan aquellos artículos.

Los incentivos operativos, fiscales y arancelarios que se ofrecen no parecen suficientes -de acuerdo con la media internacional- para convertir al régimen nacional de Zonas Francas en un producto competitivo. Nuestro régimen no alcanza la media internacional, por ejemplo, en lo que se refiere a tasas preferenciales de impuestos a las ganancias, o bonificaciones a las empresas por acciones de

capacitación, incorporación tecnológica o captación de empleo calificado. Tampoco contempla la posibilidad de venta de, al menos, un porcentaje de los productos elaborados en Zona Franca al mercado local, tendencia ya aceptada mundialmente; ni exenciones a las cargas sociales. Más aún el régimen del Mercosur de zonas francas introduce una seria restricción, al exigir el pago de arancel externo común como ya mencionamos oportunamente a todo producto proveniente de las Zonas Francas de los países miembros.

En este orden de ideas, el Comité Federal de Zonas Francas argentinas en Santa Fe en mayo de 1995 ha formulado una serie de planteo tendientes a perfeccionar el marco normativo nacional de Zonas Francas:

- 1) Adecuación del sistema tributario para concesionarios, usuarios y mercaderías de Zonas Francas, en especial la incidencia del Impuesto al Valor agregado, Impuesto a los Activos, Impuestos Internos y Régimen de anticipos de Impuestos Directos., posibilitando así eliminar las distorsiones que limitan el desarrollo del comercio exterior argentino.
- 2) Adecuación de las normas aduaneras, en función de la condición de territorio extraaduanero de las Zonas Francas, permitiendo que las acciones que se realicen en ellas y/o entre ellas posean un sistema ágil, acorde con las exigencias de los mercados mundiales.
- 3) Perfeccionamiento de la normativa acordada en el Mercosur para los productos industrializados en Zonas Francas argentinas, en el sentido de que las mercaderías que acrediten origen Mercosur puedan circular libremente entre Zonas Francas y el territorio aduanero comunitario, y aquellas mercaderías que no lo acrediten, tributen arancel externo común correspondiente sobre el componente importado para ingresar al territorio Comunitario. Aquí la filosofía imperante es priorizar el concepto de tributar por insumos importados incorporados al proceso de manufactura en Zona Franca y no por el Valor Agregado en la Zona Franca.
- 4) Perfeccionamiento de la normativa que establece la desregulación de los servicios públicos y/o Privados prestados en Zonas Francas.
- 5) Otorgar las más amplias condiciones para el uso de los predios de propiedad privada destinados a la instalación de Zonas francas.

4.3.- Las Zonas Francas y los aspectos impositivos internos a contemplar.

Analizaremos en este punto la temática relativa a tres impuestos en particular:

a) Impuesto a las ganancias

Podríamos empezar preguntados si rentas obtenidas dentro de las zonas francas son de fuente argentina o no, dada la extraterritorialidad aduanera del ámbito donde se desarrollan las actividades; pero es necesario tener en cuenta que la extraterritorialidad aduanera de las Zonas Francas, no las convierten en un paraíso fiscal ni una isla off-shore.

Para develar es incógnita debemos acudir al artículo 5 de la ley de ganancias.

Considerando que parte de doctrina aconseja no eximir a estas áreas de impuestos internos y recordando su imposibilidad de recuperarlo atento lo establecido por las normas del GATT que lo consideran un subsidio prohibido, y teniendo en lo

que respeta a nuestro tema de análisis el art. 23 de la ley 24.331, consideramos que las rentas obtenidas en la Zona franca por cualquier persona quedan alcanzadas por el Impuesto.

Además la DGI a través de la circular n° 1345 del 25/3/96, respecto a la percepción del Impuesto a las ganancias (RG- DGI- 3543 y modificatorias) expresa lo siguiente:..."Se encuentran incluidas en la aludida norma las operaciones de importación definitiva efectuadas:

- a) al área franca desde terceros países;
- b) al territorio aduanero general o especial desde el área Franca.

Por lo contrario, no se encuentran comprendidas en el citado régimen las operaciones de importación definitiva efectuadas al área franca desde el territorio aduanero general o especial.

El art.1 de la R.G. (D.G.I) 3.543 establece: "artículo 1°- Establécese un régimen de percepción del impuesto a las ganancias que se aplicará a las operaciones de importación definitiva de bienes."

Si observamos a su vez el tratamiento de las importaciones en el IVA observamos que la importación se encuentra definida como la introducción de mercaderías a un territorio aduanero (art. 9 C.A). El hecho se perfecciona cuando la mercadería atraviesa la línea aduanera, coincida o no con el límite político territorial del Estado nacional.

Observamos que nos es relevante el origen o procedencia de la mercadería, basta que se introduzca una mercadería al territorio aduanero.

Además en los tributos aduaneros el hecho gravado por excelencia es la importación definitiva para consumo, ya que implica la introducción de la mercadería a la circulación interna y el tributo específico para ella es el derecho de importación, el cual es un tributo nacional, indirecto al consumo, y con una finalidad fiscal y extrafiscal.

Después de todo lo antedicho, considero necesario volver a repasar el art. 9 del Código Aduanero que define como importación el ingreso de mercaderías a un territorio aduanero, en tanto que las Zonas Francas no constituyen territorio aduanero ni general ni especial (art. 3 inc b. del C.A).

El desarrollo realizado ha quedado plasmado en el Anexo VI de la Resolución de Aduanas 3235/96, donde se establece: Importación a los efectos del art. 27 del decreto 1788/93, es la operación de introducción de la mercadería a la Zona Franca sin que ello constituya una destinación definitiva de importación para consumo o temporaria.

Asimismo la misma RG (D.G.I) 3543 en su art. 2 se encarga de eximir la aplicación de la percepción.

b) Impuestos Internos.

Mediante el art. 56 de la ley 24.674 se define la aplicación del tributo a el importador en la forma establecida en el art.76 de la misma ley, es decir en los casos de importaciones para consumo de acuerdo con lo que como tal define la legislación aduanera.

Esto, junto a lo que mencionamos al hablar de importaciones para consumo, permitió concluir que el ingreso de mercaderías de terceros países no se encuentra alcanzado por impuestos internos en virtud de que el ingreso a las zonas Francas

no constituye una importación definitiva. Refuerza este criterio el art. 24 de la ley argentina de Zonas Francas.

Para continuar con el análisis sobre la ley de impuestos internos debemos tener en cuenta dos situaciones:

- a) Ventas efectuadas a las zonas francas desde el territorio aduanero general.
- b) Operaciones entre sujetos radicados en zonas Francas.

La ley en su art. 27 considera a la introducción de mercaderías a las zonas francas provenientes de TAG como una exportación suspensiva; no así para los Decretos 1788 reglamentario de la ley 5.142 (ZF La Plata) y 1935 reglamentario de la ley 8092 (ZF Concepción de Uruguay) que no la definen con ese carácter temporal.

En el caso a), independientemente de la diferencia entre las normas en la calificación de la exportación suspensiva o no, el tratamiento respectivo a internos debería ser el mismo y quedar exceptuado de tributar, ya que estamos frente a la remisión de mercaderías hacia áreas dedicadas, con preferencia a exportaciones hacia terceros países, con efectiva intervención de la Aduana. asemejándose, con una venta a un país extranjero.

Respecto de b) resulta claro que si el ingreso desde el TAG y desde terceros países no se encuentra gravado, por las operaciones entre sujetos radicados en las zonas francas no corresponde tributar impuestos Internos. De no ser así, se podría dar la paradoja de que empresas relacionadas comercialmente, no encontrarán conveniencia en estar radicadas en ZF, sino que sería preferible que una de ellas estuviera fuera, generando consecuencias seguramente no deseadas para el desarrollo del proyecto.

c) Impuesto al Valor Agregado.

Para el análisis de este tributo, es necesario destacar dos aspectos :

- 1) El Objeto y alcance del impuesto: el mismo grava las operaciones que se llevan a cabo dentro del territorio de la Nación y las importaciones definitivas de cosas muebles.
- 2) Lo establecido en los art. 24, 27 y 28 de la ley 24.331.

En primer lugar considero que de acuerdo al art. 24 y por todo lo expuesto anteriormente, las mercaderías introducidas a la zona franca desde terceros países están exentas de IVA.

Por mi parte, si el sujeto, que desarrolla su actividad en el territorio aduanero general o especial ingresa mercaderías a la ZF (exportación suspensiva para la ley 24.331), se encuentra frente exención prevista en el art. 8 inc. d de la ley del IVA y además en nuestra opinión, estaría en condiciones de acceder al régimen especial para exportadores establecido en el Título VII art.43, de la norma citada.

Este tratamiento permite ingresar las mercaderías sin el IVA contenido por las distintas etapas del proceso de producción y comercialización, no trasladando el tributo a estas áreas, que por su extraterritorialidad aduanera, deben ser consideradas como si fueran terceros países.

Ello no nos exime de ciertos comentarios que se han realizado a este análisis, cuando estas mercaderías son devueltas al territorio nacional. Realizaremos las siguientes apreciaciones: en primer lugar, debemos tener en cuenta, las limitaciones impuestas por la propia ley 24.331 en el 2° párrafo de su art. 6, para los bienes producidos dentro de las ZF, por lo tanto el reingreso de mercaderías provenientes del territorio se encuentra bastante acotado a situaciones muy particulares. En segundo lugar, si se contempla que la base imponible para el IVA ante la nacionalización de las mercaderías provenientes de las ZF es el valor facturado desde las mismas, se encuentra subsanado el inconveniente.

Resumiendo, si un usuario de ZF procediera a ingresar mercaderías al TAG o al TAE (con las restricciones establecidas en art. 6 de la ley 24.331), salvo que lo hiciese como importación temporaria, estaría generando el hecho imponible para las importaciones definitivas.

En lo referente a las operaciones realizadas entre los sujetos usuarios de las Zonas Francas, ateniéndonos estrictamente al concepto de territorialidad establecido en el art. 1° de la ley 23.349, las mismas se encontrarían alcanzadas por el tributo. Ahora bien si consideramos que la finalidad de la creación de las ZF es posibilitar a los usuarios la producción para el mercado externo en un contexto no distorsivo que permita lograr una mayor competitividad internacional, entonces las transacciones entre usuarios de las zonas Francas, deberían de exención. Esta posición resulta congruente con el criterio que prevalece en nuestra legislación tributaria en materia de los Impuestos indirectos; el denominado "principio de país destino" el cual sostiene que el país de origen (exportador o vendedor) no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador o de destino debe aplicar sobre el precio internacional los impuestos sobre el consumo, ya que allí es donde se producirá el consumo efectivo.

Si existiese el IVA dentro de la ZF y el exportador pudiera solicitar el recupero de los créditos fiscales, se daría la paradoja de que le sería más beneficioso comprar sus insumos a proveedores situados en territorio nacional o en terceros países.

4.4.- Los Incentivos a la inversión en nuestro país.

Numerosos países en todo el mundo ofrecen condiciones adecuadas para la inversión extranjera. Ante este hecho, las decisiones de inversión también estarán condicionadas por los incentivos que ofrecen los programas de promoción de cada país.

En la competencia entre regiones por lograr estas inversiones, los incentivos constituyen una ventaja complementaria muy importante, ya que si bien una región puede realizar grandes progresos en mejorar su entorno para atraer inversiones extranjera, otros países o regiones vecinas siempre pueden ofrecer todavía más ventajas.

Según la opinión los especialistas, los incentivos específicos a la inversión vigentes en la Argentina son modestos, habiéndolos de carácter regional (escalonamiento geográfico para la reducción de aportes patronales sobre la nómina salarial e incentivos remanentes del régimen de Tierra del Fuego) o especialmente dirigidos a las PYMES (financiamiento preferencial, régimen de polos productivos y programa de desarrollo de proveedores).

En cuanto a los incentivos a la exportación, los más importantes son de naturaleza fiscal (eximición del IVA e Ingresos Brutos y programa de reintegros), arancelarios (draw back, admisión temporaria y régimen de especialización

industrial), financieros (líneas de crédito preferencial) y regionales (como el reembolso a la exportaciones por puertos patagónicos).

Un resumen de incentivos vigentes para estimular las exportaciones en Argentina, es el siguiente:

Régimen	Síntesis	Beneficiarios
Admisión Temporal	tiene como objetivo la eliminación de aranceles y demás tributos que gravan la importación para consumo de los insumos o materia les que estén contenidos en un producto a exportar. Aplicable a todas aquellas que después de un proceso de transformación, formen parte de un nuevo producto, que deberá ser exportado.	Importadores y exportadores que inscriptos, que además deben ser los usuarios directos de la mercadería objeto de la admisión temporal
Régimen de exportación de plantas en mano	Reembolso específico otorgado como consecuencia de la venta al exterior de plantas industriales completas u obras de ingeniería.	Empresas de capital nacional
Reintegro a la exportación	Régimen de promoción de exportaciones por el cual se restituyen los tributos que se hubieran pagado en las distintas etapas de producción y comercialización de un bien exportable con el objetivo de exportar impuestos.	Empresas que exporten a países no integrantes del Mercosur salvo que el producto esté incluido en la lista de adecuación del país de destino. En este caso el reintegro es del 10%.
Régimen de Draw back	Incentivo promocional que permite a los exportadores obtener la restitución de los derechos (de importación, tasa de estadística, IVA) que gravaron la importación de un insumo incorporado luego a un bien exportable.	Exportadores e importadores inscriptos.
Sistema generalizado de preferencias	Consiste en el otorgamiento por parte de 27 países desarrollados de una reducción o eliminación total de derechos de importación, de determinados productos exportados desde los países en vías de desarrollo.-	Los productos que son beneficiados por el SGP son los que están incluidos en las listas positivas confeccionadas por los países otorgantes de preferencias debiendo cumplirse con ciertos criterios de origen

Régimen	Síntesis	Beneficiarios
Nuevas plantas industriales	Abarca la construcción de la obra, la provisión e instalación de los elementos o bienes respectivos, manejo y supervisión del montaje, la provisión del método operativo, la asistencia para la puesta en marcha y el entrenamiento del personal.	La mercadería alcanzada por 0% de derechos de importación y 0% de tasa de estadista
Financiamiento del IVA	Sistema por medio del cual el Estado toma a su cargo los intereses de financiación de créditos que los beneficiarios soliciten a entidades bancarias para recuperar el IVA pagado por compras e importaciones de bienes de capital nuevos siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. Como contrapartida las empresas beneficiarias deben comprometerse a efectuar exportaciones por un monto determinado mientras dure la financiación.	Los adquirentes o importadores de los referidos bienes en IVA tanto que los mismos sean destinados al proceso productivo orientado hacia la venta en el mercado exterior.

El régimen de Zonas Francas representa una combinación y por ende la posibilidad de potenciar esos incentivos, sumando a algunos específicos, como la desgravación de los servicios básicos. Esto, por un lado, posiciona el régimen de Zonas Francas argentina como la mejor alternativa para actividades de exportación.

Pero por otro lado, ya veremos que la imposibilidad de penetrar en el mercado interno para los productos manufacturados en Zona Franca y las restricciones para acceder al Mercosur (pago de arancel externo común), representan un desincentivo del régimen de nuestras zonas francas, porque las coloca en posición de desigualdad en cuanto acceso al mercado respecto de Zonas Francas extra-Mercosur, y nos aleja de otras experiencias positivas en el marco de mercados integrados. También es una limitante para empresas del territorio aduanero general que deseen proveerse de insumos generados dentro de Zonas Francas.

5.- Conclusiones

Luego del análisis económico social y por sobre todo tributario de esta herramienta fiscal como es la Zona Franca creemos conveniente realizar estas últimas consideraciones en torno a su relación específica con la temática de incentivos o promoción industrial.

El ofrecer exenciones impositivas a los inversores en la Zona Franca no significa que el Estado esté dejando de percibir impuestos que en otras circunstancias deberían pagarse. La inversión en la zona es una inversión incremental, esto es, no se localizarían allí si no estuvieran disponibles esos incentivos. Los beneficios para la región y el estado se incrementan directamente a

través de sueldos y los salarios pagados a los trabajadores locales, a través de sus propios impuestos personales, y a través de la transferencia de habilidades de producción y gestión que facilitarán el desarrollo de un sector industrial endógeno a nivel mundial.

Las ZPE poseen una imagen de libertad y ausencia de burocracia, que es atractiva para numerosos inversores extranjeros. Generalmente los inversores observan en una ZPE:

- Un claro panorama de las políticas de gobierno y de los roles reservados a las inversiones extranjeras en la zona.
- Una definición de los derechos y obligaciones de los inversores, que debe tener el status de un contrato.
- Un mínimo de contacto con agencias de gobierno, idealmente los inversores prefieren tratar con solo una organización (one-Stop shop).
- Un eficiente sistema para la entrada y salida de bienes de la zona.
- Los temas concernientes a cada uno de los grupos (inversores, gobierno, autoridades de la zona, aduana), deben ser incorporados en un Acta Simple. La legislación debe ser clara y simple, no demasiado específica en detalles.
- Los incentivos deben ser transparentes y diseñados de acuerdo con los objetivos del programa de ZPE.

Antes de embarcarse en un programa de ZPE, las autoridades a cargo deben estudiar, cuidadosamente las precondiciones básicas, cruciales para el éxito de la ZPE, y en lo posible, complementarlas con incentivos específicos.

Los incentivos son sólo una medida suplementaria para atraer inversiones y a menudo, las decisiones no están basadas en incentivos como condiciones generales de inversión. El gobierno involucrado necesita proveer un paquete de políticas de inversión, creando un ambiente que permita el desarrollo del sector privado extranjero, o al menos, que no lo perjudique.

Para el caso argentino, las Zonas Francas deben ser concebidas como instrumentos facilitadores del comercio exterior. Se trata de instrumentos idóneos y puros de exportación absolutamente complementables con otras iniciativas al respecto y no constituyen nuevas experiencias de promoción económica como las conocidas en el pasado. Tampoco será el costo fiscal el elemento determinante en nuestra experiencia, porque el marco legal no contempla subsidios, sino una lógica eliminación de los impuestos para las exportaciones, además de permitir una mejor organización de los instrumentos de apoyo a las exportaciones existentes en el territorio general.

6.- Bibliografía

Boletín de Zonas francas, publicado por el Ente Zona Franca La Plata.

Las zonas francas argentinas y la normativa de aplicación por Félix Mariano Viera en el Derecho del martes 2 de marzo de 1999 página 5.

Digesto de normas de aplicación de Zona Franca La Plata.

Publicaciones semanales de la columna publicada por el Ente de evaluación y coordinación de la Zona Franca Bahía Blanca- Coronel Rosales.

Comité Federal de Zonas Francas argentina, acta de Asamblea n°3, Santa Fe, mayo 1995.

Aninat Del Solar Augusto, Ponencia presentada en las Primera Jornadas Internacionales de Zonas Francas, Bahía Blanca, Argentina, 25/ 26 de abril de 1996.

Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Instituto para la integración de América latina (INTAL): Zonas francas, Guía de las Zonas Francas de América latina y el Caribe. Buenos Aires, noviembre de 1992, pp. 4 y ss.

Consejo del Mercado Común. Resolución nro. 8, año 1994.

Publicaciones de la Dirección Nacional de Zonas Francas de Uruguay y autoridades de la Zona Franca de Montevideo.

Callanan Brian: EPZ Impact. Export. Processing Zones in the Global Economy, International Development Ireland, Irlanda 1995.