



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSGRADO

**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

El régimen de promoción de Tierra del Fuego

AUTOR: MIGUEL DARIO GIORGIO

TUTORA: SARA DIANA TELIAS

Noviembre 2022

Índice

1	INTRODUCCIÓN	4
2	CAPÍTULO I: REGÍMENES DE PROMOCIÓN	7
2.1	INCENTIVOS TRIBUTARIOS	7
2.2	PRINCIPIOS GENERALES DE TRIBUTACIÓN INVOLUCRADOS	11
2.3	LAS ZONAS FRANCAS Y LAS ÁREAS ADUANERAS ESPECIALES	14
2.4	ARGENTINA Y EL MERCOSUR: COMPARACIÓN CON LA ZONA FRANCA MANAOS	15
3	CAPÍTULO II: EL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN DE LA LEY 19.640	18
3.1	ÁMBITO DE APLICACIÓN Y SUJETOS ALCANZADOS	18
3.2	INCENTIVOS GENERALES	18
3.3	INCENTIVOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	20
3.3.1	<i>El Subrégimen Industrial</i>	21
3.3.2	<i>Exportación a terceros países</i>	24
3.3.3	<i>Ventas del TCN al AAE</i>	24
3.3.4	<i>El caso de los servicios</i>	25
3.4	INCENTIVO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	27
3.4.1	<i>El subrégimen industrial</i>	29
3.4.2	<i>El caso de los dividendos</i>	31
3.5	INCENTIVOS EN OTROS IMPUESTOS	32
3.6	FRANQUICIAS ADUANERAS	34
3.7	SANCIÓNES POR INCUMPLIMIENTO	36
3.8	FACULTADES DELEGADAS AL PODER EJECUTIVO	37
4	CAPÍTULO III: PARTICULARIDADES DEL SUBRÉGIMEN INDUSTRIAL	38
4.1	AUTORIDAD DE APLICACIÓN	38
4.2	REQUISITOS DE ADMISIBILIDAD	39
4.2.1	<i>Acreditación de Origen</i>	39

4.2.2	<i>Procesos Productivos</i>	40
4.3	VIGENCIA	43
4.3.1	<i>Proyectos del Régimen Originario</i>	43
4.3.2	<i>El Régimen de Sustitución (Dto. 479/1995)</i>	44
4.3.3	<i>El Régimen de Readecuación y Ampliación (Dto. 490/2003)</i>	45
4.3.4	<i>Nuevos Proyectos Electrónicos (Dto. 727/2021) y extensión hasta 2038</i>	46
5	CAPÍTULO IV: RÉGIMEN TRIBUTARIO PROVINCIAL	48
5.1	EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	48
5.2	EL IMPUESTO DE SELLOS	50
5.3	LA TASA DE VERIFICACIÓN DE PROCESOS PRODUCTIVOS	51
6	PALABRAS FINALES	54
7	BIBLIOGRAFÍA	56
7.1	LIBROS	56
7.2	ARTÍCULOS	57
7.3	TRABAJOS	59

1 Introducción

El presente trabajo tiene por objeto analizar la estructura y el funcionamiento del régimen de promoción de la Ley 19.640 (B.O. 02/06/1972) que instauró un tratamiento fiscal y aduanero especial en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur¹ para el desarrollo de cualquier actividad económica que se lleve a cabo dentro de sus límites geográficos, haciendo hincapié en las particularidades del subrégimen industrial.

Cabe destacar que a la fecha de este trabajo este régimen es el único en nuestro país con fundamentos de desarrollo de una región en particular, sin importar el tipo de industria,² y si bien desde el punto de vista axiológico no existe unanimidad respecto de la importancia del régimen para el desarrollo económico de la provincia, anticipamos nuestra opinión en el sentido favorable, sin que ello signifique considerar que se trate de un régimen óptimo.

Nuestro análisis incluirá consideraciones de orden constitucional y socioeconómicas, como así también brindará un panorama sobre la forma en que se lleva a cabo en la práctica, incluyendo además un análisis de la normativa tributaria provincial a los efectos de brindar una visión integral a aquellos interesados en llevar a cabo sus negocios en la provincia más austral de nuestro país.

Es dable destacar que con el correr del tiempo, este régimen de promoción de carácter general dio nacimiento a un subrégimen industrial, que ha sido recientemente extendido por

¹ Anteriormente denominada “Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur” y a efectos de simplificar la lectura, en adelante nos referiremos a este territorio como “Tierra del Fuego”.

² Existen otros regímenes de promoción en el país, tales como el Régimen de Promoción de la Actividad Minera (Ley 24.196), el Régimen de Promoción de Bienes de Capital (Decreto 379/01), el Régimen de Promoción de las Sociedades de Garantía Recíproca (Ley 24.467), el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento (Ley 27.506), el Régimen de Inversiones para Bosques Cultivados (Ley 25.080), el Régimen de Fortalecimiento de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (Ley 27.264), entre otros. Ninguno de ellos está orientado a una región en particular sin discriminar por tipo de industria, desde que el régimen promocional de las provincias de Catamarca, La Rioja y San Juan ha quedado sin vigencia en el año 2012.

medio del Decreto N° 727/2021 (B.O 23/10/2021) hasta el año 2038 con opción a 15 años más, en la medida que se cumplan ciertos requisitos específicamente mencionados en dicho decreto.

Cabe resaltar el especial atractivo que posee el subrégimen industrial, el cual otorga la posibilidad de gozar de los beneficios de exención en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado a los sujetos radicados en Tierra del Fuego, siempre que cuenten con un proceso productivo aprobado por el Poder Ejecutivo y que realicen ventas fuera del ámbito de dicha jurisdicción. Es decir, el subrégimen permite ampliar el alcance de los beneficios por las operaciones que se realizan desde el área promovida hacia el Territorio Continental Nacional.

A diferencia de otros regímenes de promoción, el régimen de Tierra del Fuego posee características propias por el hecho de hallarse inserto en un Área Aduanera Especial. Por este motivo consideraremos no sólo la normativa impositiva sino también la aduanera, la cual cobra especial relevancia a la hora de establecer los beneficios del subrégimen, resaltando que desde el punto de vista aduanero las operaciones de venta hacia el Territorio Continental Nacional se asimilan a una operación de exportación. A estos fines se analizarán dos requisitos fundamentales para gozar de los beneficios del régimen: la radicación en el territorio fueguino y la acreditación de origen de las mercaderías.

Por otro lado, desde el derecho comparado en el marco del MERCOSUR, cabe destacar un aspecto de competencia fiscal entre Brasil y Argentina a través de regímenes de promoción orientados a atraer inversiones. Debido a ello analizaremos adicionalmente el régimen de promoción similar al aquí tratado, establecido en la zona de Manaus por nuestro país vecino, el cual fue extendido hasta el 2073 y que junto con el de Tierra del Fuego son los únicos

territorios aduaneros especiales que permiten tratamientos fiscales diferenciales respecto del territorio nacional.

Precisamente es la extensión del régimen de Manaus lo que ha sido el fundamento de la prórroga del subrégimen industrial fueguino hasta, como mínimo el 2038, más allá de no contar con una amplia aceptación en el sector político nacional e incluso siendo un gran detractor del mismo el ex Ministro de Desarrollo Productivo, Matías Kulfas³, quien luego fuera uno de los firmantes del decreto de prórroga.

Por último, destacamos que la bibliografía que sustenta el presente trabajo data de más de cinco años, ya que el régimen de la Ley 19.640 se mantiene desde el año 1972 sin grandes cambios y el subrégimen no ha sufrido modificaciones en los últimos años, excepto por su reciente extensión previamente mencionada. Sin perjuicio de ello, haremos referencia al mensaje de elevación del proyecto de ley de presupuesto 2023, que cuestiona severamente el régimen de promoción aquí tratado.

³ Kulfas, M. (2019). *Los tres kirchnerismos*. Una historia de la economía argentina 2003-2015. Siglo Veintiuno. P.194

2 Capítulo I: Regímenes de Promoción

2.1 Incentivos Tributarios

Los regímenes de promoción encuadran en lo que se denomina incentivos tributarios, los cuales tienen por finalidad promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos. Gomez Sabaini⁴ explica que los objetivos de los incentivos tributarios pueden agruparse en tres grandes grupos: los que se orientan a incrementar la tasa de crecimiento, los que pretenden lograr cambios en la estructura económica (ya sea en la asignación regional, sectorial o por tipo de activo o sujeto), y los que forman parte de medidas de estabilización del ciclo económico del país.

La existencia de los regímenes de promoción debe ser analizada considerando distintos factores que van más allá de lo estrictamente tributario. Existen regímenes orientados a algún sector de la economía que se desea apuntalar (los que denominaremos “sectoriales”), otros destinados a algunos sujetos particulares (“subjettivos”) y otros a desarrollar zonas geográficas determinadas (“regionales”), y sus distintas combinaciones entre sí. Todos estos objetivos perseguidos envuelven distintas cuestiones que deben ser estrictamente analizadas a la hora de implementarlos.

No caben dudas que los aspectos económicos son vitales a la hora de pensar en la aplicación de un régimen de promoción. Stiglitz⁵ señala que son las “fallas de mercado” (externalidades tecnológicas, economías de aglomeración, asimetrías de información, etc.) las que ameritan el diseño de diversas políticas económicas, como son los regímenes promocionales, que permitan solucionarlas a nivel local. Pero al analizar un régimen de

⁴ Gómez Sabaini, J. C. (1991). El papel de los incentivos en la política tributaria de América Latina. *Hacienda Pública Española*, Madrid.

⁵ Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público*. Bosch.

promoción que apunta a desarrollar cierta industria, se debe analizar no sólo en qué situación se encuentra la misma sino también cómo se encontrarán las demás luego de la aplicación de determinados beneficios para la primera. Aquí es donde entra tallar el análisis Costo-Beneficio como herramienta para ayudar a la toma de decisiones. Este análisis trata de ponderar los beneficios que trae la instauración de un régimen de promoción con respecto a la inversión extranjera, al crecimiento del empleo y al aumento del PBI y los distintos costos asociados, tales como la pérdida de ingresos directos, la pérdida de eficacia y el incremento del costo administrativo. A ello, algunos autores⁶ agregan el costo asociado al aumento de la corrupción y la falta de transparencia.

También resulta de utilidad, visto desde el lado del Estado, el concepto de gasto tributario o costo fiscal, es decir el monto de ingresos que el fisco deja de percibir por otorgar un incentivo. Según la OCDE⁷, un gasto tributario es una transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas en relación a un marco de referencia o “*benchmark*”, en vez de ser efectuadas a través de un gasto público directo.

En el mensaje de elevación del proyecto de Ley de Presupuesto 2023, se incluye una planilla con los Gastos Tributarios originados en regímenes de promoción económica. De esta manera, el Poder Ejecutivo señala que el régimen de promoción fueguino, medido como gasto tributario, es el que mayor gasto genera, representando el 0,37% del PBI y casi duplicando al segundo, el Régimen de Fomento PyME, con 0,20% del PBI.

⁶ Klemm, A. y S. Van Parys (2009), Empirical Evidence on the Effect of Tax Incentives, *IMF Working Paper*.

⁷ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019), “Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe”, *Documentos de Proyectos*.

Sin embargo, coincidimos con Gomez Sabaini⁸ al sostener que no debe hacerse un análisis lineal del costo fiscal, puesto que los Estados a la hora de implementar los distintos regímenes promocionales no sólo deben mirar los aspectos económicos, sino otros aspectos que pueden ser prioritarios a la hora de establecer estos incentivos, tales como los sociales y políticos.

En cuanto a los aspectos sociales, los regímenes de promoción regionales tienden a desarrollar zonas con climas hostiles y alentar la actividad económica lejos de los sectores altamente urbanizados. Podemos citar como ejemplo la Zona Franca de Manaus en Brasil, con un clima selvático, o el programa de Fomento a la Industria Maquiladora de Exportación para la frontera norte de México, o justamente el régimen de Tierra del Fuego, en la región más fría de Argentina. Precisamente en el año 1956, cuando se constituyó en Zona Franca al entonces Territorio Nacional de Tierra del Fuego, el Poder Ejecutivo sostuvo dentro de sus considerandos “...*Que la ubicación geográfica de Tierra del Fuego la coloca en una situación especial dentro de los territorios al Sur del paralelo 42° por su posición extremo austral en el continente, evidenciándose la necesidad de establecer un régimen preferencial en aquél con respecto a éstos, tendientes a propender el mejoramiento económico-social de la zona...*”.

Ya adentrándonos en la Ley 19.640 que instauró el régimen promocional en la provincia, vale destacar que la intención del legislador fue fomentar y promover la región más austral del país, con el objetivo de satisfacer la necesidad geopolítica de la Nación de alcanzar y mantener una efectiva ocupación, así como también un creciente desarrollo en el mencionado territorio.

⁸ Ver nota 4

Para dimensionar el sentido social que tiene este régimen promocional, vale destacar que según el censo poblacional efectuado por el INDEC en el año 1970 (anterior a la fecha de promulgación de la Ley 19.640, 1972), la población de Tierra del Fuego era de 13.527 habitantes y tan solo 10 años después (es decir, 8 luego de la sanción de la ley), se duplicó a 27.358 habitantes, mientras que a nivel total país la población creció sólo un 20%.

Y si tomamos los datos del año 2010, último censo del que se conocen datos oficiales⁹, la población de la provincia creció a 127.205 habitantes, representando un aumento desde que se sancionó la ley de 8,4 veces, mientras que la población total del país creció sólo 0,7 veces. Adicionalmente, debe tenerse presente que aproximadamente la mitad del empleo registrado en la provincia proviene de industrias radicadas al amparo de la Ley 19.640.¹⁰

Los regímenes sectoriales también tienen aspectos sociales que mencionar, ya que lo que generalmente persiguen es generar puestos de trabajo o impulsar ciertas industrias que se consideran claves para el desarrollo del país. Por ejemplo, en nuestro país recientemente se sancionó el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento¹¹, en el que se obtendrán beneficios fiscales en la medida que las actividades apliquen el uso del conocimiento y la digitalización de la información apoyado en los avances de la ciencia y de las tecnologías.

Por último, los regímenes subjetivos tienen como objetivo desarrollar cierto tipo de entes con la correspondiente creación de puestos de trabajo para la economía. Aquí podemos mencionar como ejemplo lo que se ha dado en llamar “Régimen de Fomento PyME” (Ley

⁹ Atento a que a la fecha de elaboración del presente trabajo no se han publicado los datos del censo 2022.

¹⁰ Fuente: Ministerio de Producción y Ambiente de la Provincia de Tierra del Fuego.

¹¹ Ley 27.506 (B.O. 26/10/2020)

27.264, B.O. 01/08/2016) que en nuestro país toma vital importancia ya que el 70% del empleo formal lo generan las empresas de este tamaño¹².

Adentrándonos a las cuestiones políticas a analizar a la hora de implementar un régimen de promoción, son otros los aspectos a considerar, los cuales se basan en una visión subjetiva de los impulsores del régimen, difícil de medir en cuanto a números. Si tenemos en cuenta la historia de nuestro país, podemos mencionar que uno de los motivos que llevaron a la sanción del régimen de promoción de Tierra del Fuego fue la amenaza que representaba para nuestro país que Chile se quedara con esas tierras.

Por otro lado, a la hora de implementarlos también se deben tener en cuenta los distintos tratados internacionales firmados, ya que la instalación de un régimen de promoción puede perjudicar internacionalmente los productos fabricados en un país vecino respecto de los nuestros. Tal es así que, por citar un ejemplo, conforme la Decisión CMC N° 8/94, emanada por el órgano de mayor jerarquía del MERCOSUR, las únicas zonas con tratamiento preferencial permitidas en la zona son Manaos en Brasil y Tierra del Fuego en nuestro país. Ello así, el establecimiento de otro régimen promocional similar podría traer aparejado problemas de carácter político con los demás países miembros.

2.2 Principios Generales de Tributación Involucrados

Los principios generales de tributación otorgan un marco en donde deben desenvolverse las normas tributarias. Jarach¹³ señala que los principios tributarios son normas jurídicas que

¹² <https://www.perfil.com/noticias/economia/Dia-internacional-de-las-pymes-que-significan-economia-nacional-que-trabajo-generan.phtml>

¹³ Jarach, D. (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario: cuarta edición*. AbeledoPerrot.

los distintos poderes del Estado (legislativo, ejecutivo y judicial) no pueden infringir, so pena de invalidez de sus actos.

El establecimiento de regímenes de promoción que otorguen incentivos tributarios no está exento del marco que ofrecen estos principios. Por este motivo, señalaremos los que entendemos fundamentales a la hora de analizar en un régimen de promoción:

- **Legalidad:** De acuerdo al artículo 75 inciso 18 de nuestra Carta Magna, corresponde al Congreso Nacional promover la industria, mediante el dictado de leyes protectoras y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo. Asimismo, el inciso 2 del citado artículo otorga las potestades tributarias al Congreso Nacional, mientras que el artículo 19 señala que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado de lo que ella no prohíba¹⁴. De ello se desprende que así como todo tributo debe surgir de una ley emanada del Congreso, los regímenes promocionales que neutralizan la hipótesis de incidencia tributaria también deben emanar de una ley. No obstante, señala Villegas¹⁵ que si bien estas hipótesis deben ser dispuestas por ley, es admisible en nuestro país la delegación de facultades al poder ejecutivo para concederlas.
- **Equidad:** este principio tiene una estrecha vinculación con el de “capacidad contributiva”. Según Schindel¹⁶, el principio de equidad se

¹⁴ Además de los mencionados, el principio de legalidad se encuentra plasmado en otros artículos de la constitución, tales como el artículo 4 donde el Tesoro se financiará con las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso nacional, el artículo 52 en donde a la Cámara de Diputados le corresponde exclusivamente la iniciativa de leyes sobre contribuciones, y el artículo 99 que prohíbe el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria, entre otros.

¹⁵ Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.

¹⁶ Citado por Iglesias Araujo, F. y Greco, P. en “*El Impuesto País en el Marco de la Emergencia Pública*”, *Práctica y Actualidad Tributaria XXVI*, Errepar, 2020.

encuentra expresado de manera textual en la Constitución Nacional, definiendo a la capacidad contributiva “*como una de las dos reglas que explican al principio de equidad, donde cada uno debe aportar al Estado para sufragar sus gastos en función de su capacidad de contribución, la cual se reconoce a través de sus manifestaciones: la renta, el patrimonio y el consumo*”. Justamente la instauración de un régimen de promoción se contrapone con el principio de equidad en la medida en que el tratamiento otorgado al contribuyente no está dado por su capacidad contributiva sino por otros aspectos que son relevantes para el legislador.

- Generalidad: Nuestra Corte Suprema ha sostenido que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no resulta admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.¹⁷ Ahora bien, ¿cómo juega esta definición con el establecimiento de regímenes promocionales, que justamente van en contra? Villegas¹⁸ nos da la respuesta, señalando que el límite a este principio está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, las cuales tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas.
- Eficiencia: este principio busca minimizar la distorsión tributaria que producen los tributos y dejar que el mercado asigne libremente los recursos. Cabe aclarar que si es necesaria la instauración de un régimen promocional para promover una región o sector, se está distorsionando la asignación de recursos al fomentar actividades que poseen bajo rendimiento, desplazando las actividades que el mercado consideraría más eficientes.

¹⁷ Fallos 157:359

¹⁸ Ver nota 13

- Simplicidad: principio que tiene por objetivo minimizar las tareas de administración y el costo de su cumplimiento. Los regímenes de promoción atentan contra el principio de simplicidad, ya que aumentan los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos para el Estado.

2.3 Las Zonas Francas y las Áreas Aduaneras Especiales

Para comprender la Ley 19.640 es necesario resaltar que tanto las Zonas Francas (“ZF”) como las Áreas Aduaneras Especiales (“AAE”) son herramientas válidas para atraer inversiones, mejorar la tecnología utilizada y fomentar la creación de empleo, entre otras cuestiones y que este ha sido el mecanismo elegido para promover la zona más austral del país.

Nuestro Código Aduanero define a las ZF como un ámbito dentro del cual las mercaderías no están sometidas a los habituales controles aduaneros, ni tampoco gravadas con el pago de tributos su entrada y salida (salvo las tasas retributivas de servicios), ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico.

Por su parte el AAE, a diferencia de la ZF sí posee controles aduaneros, y las mercaderías sí estarán gravadas con el pago de tributos en lo que respecta a su importación y exportación pero con una alícuota que no puede exceder el 75% de la que rige en el territorio aduanero general. Aquí tampoco se limita a las tasas retributivas de servicios ni las prohibiciones de carácter económico.

La Ley 19.640 crea en primer lugar, una ZF para la Provincia de Tierra del Fuego y en particular, un AAE para la Isla Grande de Tierra del Fuego. Recordemos que la Provincia de Tierra del Fuego, conforme la Ley N° 26.552, está conformada por la Isla Grande de Tierra del Fuego, la Isla de los Estados, las Islas Año Nuevo, las Islas Malvinas, la Isla Beauchêne, las

rocas Cormorán y Negra, las Islas Georgias del Sur, las Islas Sandwich del Sur, otras islas, islotes y rocas situados en aguas interiores y en el mar territorial generado a partir de dichos territorios, incluidas las islas, islotes y rocas situados al sur de la Isla Grande de Tierra del Fuego hasta el límite con la República de Chile; los territorios situados en la Antártida Argentina comprendida entre los meridianos 25° Oeste y 74° Oeste y el paralelo 60° Sur, y todas las islas, islotes y rocas situados entre estos territorios. Actualmente no se registra actividad comercial en la ZF, quedando concentrada la misma en el AAE.

Resulta importante mencionar que todo egreso de mercadería del AAE es considerado una exportación, aún cuando su destino sea el Territorio Continental Nacional argentino (“TCN”). Por el contrario, todo ingreso de mercadería al AAE es considerado una importación, aún cuando la misma provenga del Territorio Continental Nacional.

Más allá de la definición de AAE de nuestra legislación interna, el Código Aduanero MERCOSUR, creado por la Decisión (CMC) 27/2010, establece que el AAE es aquel territorio en el que se aplica un tratamiento temporario especial, con un régimen tributario más favorable que el vigente en el resto del territorio aduanero. Esta definición no es menor, puesto habilita a nuestro país a no gravar con impuestos a la exportación e importación a las mercaderías que ingresan y egresan del AAE, asimilándolo a una ZF.

2.4 Argentina y el MERCOSUR: Comparación con la Zona Franca Manaos

La Zona Franca de Manaos (en adelante ZFM) es un área de libre comercio -tanto para importación como para exportación- y que posee incentivos fiscales específicos. Ha sido creada con la finalidad de crear un centro industrial, comercial y agropecuario en el interior de la selva amazónica en donde se destacan temperaturas elevadas durante todo el año con lluvias intensas durante aproximadamente 160 días.

Tanto el régimen de Manaus como el de Tierra del Fuego poseen fuertes incentivos fiscales y aduaneros, con el objetivo de compensar las limitaciones de su específica situación geográfica. En ambos regímenes rige un sistema arancelario especial, en donde las mercaderías que ingresan desde el exterior están exentas de tributos aduaneros, y persiguen principalmente abastecer el mercado local, es decir, no se orientan a incrementar el comercio exterior generando exportaciones para el país. La entrada y salida de mercaderías a ambos territorios posee un fuerte control aduanero. A diferencia de otras ZF, Manaus y Tierra del Fuego son territorios habitables, en donde el comercio al por menor no sólo no está prohibido sino que se torna imprescindible para los habitantes de dichas áreas, y se fomenta la actividad turística.

Por supuesto que no son idénticos, en el régimen brasileño no se exige a los nuevos emprendimientos que sus productos no compitan con otros similares producidos en el TCN, mientras que Tierra del Fuego sí tiene esa limitación. Asimismo el régimen de la ZFM permite radicar nuevos proyectos industriales sin limitación, mientras que el régimen fueguino requiere aprobación de la autoridad de aplicación.

Un aspecto no menor es la vigencia de ambos regímenes promocionales. Mediante la Decisión 8/94 (CMC) se definió que estos funcionarían hasta el año 2013 -plazo de finalización que tenía el régimen de Manaus en ese entonces-. Llegando a la fecha de finalización mencionada, Brasil, apartándose del compromiso asumido en la Decisión mencionada, extendió la vigencia del régimen de Manaus hasta el año 2023. Posteriormente, en 2014 lo volvió a extender hasta 2073.

Por su parte, el régimen originario de Tierra del Fuego no tiene fecha de finalización, pero sí lo tiene el subrégimen industrial, el cual recientemente fue prorrogado hasta el 2038 (con posibilidad de extenderlo hasta 2053) para aproximarlos al de Manaus. Si bien en el

apartado 4.3 nos referiremos específicamente a la vigencia del régimen de Tierra del Fuego, Cassagne y García Moritán¹⁹ señalan que Argentina no se ve obligada a respetar el plazo de finalización del régimen señalado en la Decisión 8/94 en primer lugar, porque esa decisión quedó extinguida y de cumplimiento imposible dado que han pasado varios años y ambos regímenes continúan vigentes, y en segundo lugar porque el compromiso argentino de finalizar el régimen promocional ha perdido toda reciprocidad, a partir de la decisión de Brasil de extender su régimen hasta el año 2073 y, quebrada la reciprocidad, no sería constitucionalmente válido sostener que el país se encuentra aún vinculado a un plazo de finalización del régimen de acuerdo al artículo 75 de nuestra Carta Magna.

¹⁹ <https://www.infobae.com/opinion/2018/08/19/acerca-de-la-vigencia-del-regimen-promocional-de-tierra-del-fuego/>

3 Capítulo II: El Régimen de Promoción de la Ley 19.640

3.1 Ámbito de Aplicación y Sujetos Alcanzados

La Ley 19.640 exime a las personas de existencia visible e ideal (incluidas las sucesiones indivisas) del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por bienes existentes en dicho Territorio.

En los casos de hechos, actividades u operaciones relativas a bienes, la exención sólo procederá cuando dichos bienes se encontraren radicados en la jurisdicción amparada por la franquicia o se importaren a ésta.

3.2 Incentivos generales

Como hemos mencionado en el apartado anterior, la ley contiene una exención generalizada de impuestos nacionales que surge del artículo 1 cuando menciona *“Exímase del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realicen en el territorio de Tierra del Fuego o por bienes existentes en dicho territorio”*. En el artículo 4 se mencionan los impuestos comprendidos, y en una acertada técnica de redacción, se aseguró que los futuros impuestos que se crearan también quedarán comprendidos en la exención.²⁰

Sin embargo, el artículo 3 contiene algunas excepciones. En primer lugar, se exceptúa de la exención a los tributos nacionales que tengan una afectación especial superior al 50%. De esta manera, tributos como el Impuesto sobre los Bienes

²⁰ Nótese que la técnica utilizada fue eximir del pago de los impuestos, por este motivo los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones formales y presentar las declaraciones juradas correspondientes.

Personales, el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (“Monotributo”) y el Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios (conocido como “Impuesto al Cheque”), entre otros, no entran dentro de la exención, por poseer afectación específica superior a dicho porcentaje.

Asimismo, quedan exceptuados de la exención aquellos tributos que revistieren el carácter de tasas retributivas por servicios, los cuales obedecen a contraprestaciones que cobra el Estado por la prestación de un servicio individualizado.

Por último, también quedan fuera de la exención los derechos de importación y de exportación, así como los demás gravámenes nacionales que se originaren con motivo de la importación o de la exportación.

Es importante aclarar que a diferencia de otros regímenes de promoción, la Ley 19.640 no contiene ninguna cláusula de estabilidad fiscal por lo que no puede argumentarse que existen derechos adquiridos en materia tributaria al mantenimiento de dicha ley. Así lo expresó la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos “Fabrisur S.A.”²¹ respecto al instituto del Ahorro Obligatorio.

Dicho esto, en los siguientes apartados nos enfocaremos en los incentivos de los dos impuestos que mayor recaudación traen²², estos son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, sin perjuicio de mencionar otros impuestos que

²¹ CNACAF, Sala II, sentencia de fecha 13/02/1996.

²² Conforme datos oficiales, superan en conjunto el 50% de la recaudación nacional. Fuente: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudacion>

contienen beneficios para las operaciones fueguinas (estén incluidos en la Ley 19.640 o no).

3.3 Incentivos en el Impuesto al Valor Agregado

En su redacción original, la Ley 19.640 incluía la exención en el impuesto a las ventas que rigió hasta 1975, impuesto monofásico y que resultaba aplicable sólo en la primera etapa de comercialización de los bienes (fabricación o importación). A partir de ese año (aunque sancionado con más de un año de anticipación), el Impuesto al Valor Agregado lo sustituyó y, si bien se trataba de impuesto contemplado en la exención dado que no posee afectación específica en más de un 50%, resultó necesaria una adecuación normativa a efectos de evitar el efecto piramidación.²³

De esta manera, el Decreto 1943/1974 (B.O. 26/12/1974) estableció que la exención del impuesto a las ventas se traducirá en la liberación del saldo técnico a ingresar de IVA, es decir la diferencia entre el débito fiscal por ventas y el crédito fiscal por compras. A raíz de esta modificación normativa, el vendedor comenzó a incluir en su facturación el impuesto, pero sin ingresarlo a las arcas del fisco. No obstante, se puede observar en la práctica y hasta el día de hoy, que las ventas dentro del AAE se facturan directamente sin IVA. Coincidimos con Cosentino²⁴ en que cuando el destino del bien fuera el consumo final en el AAE, exención y liberación dan el mismo resultado, motivo por el cual se estila facturar sin IVA, aunque la normativa no lo disponga.

²³ Efecto piramidación: efecto que se produce cuando el impuesto en las distintas etapas se acumula y se calcula sobre un valor que ya incluye el impuesto de las etapas anteriores, generando que el impuesto que se termina abonando es superior al que efectivamente ingresa al fisco.

²⁴ Cosentino, M. (2004). *Beneficios fiscales y aduaneros en Tierra del Fuego*. Ed. Cooperativas.

Sin embargo, surgieron dudas respecto de las ventas que realizaban los productores radicados en Tierra del Fuego a sujetos que estaban ubicados en el Territorio Continental Nacional. Debieron pasar más de 10 años para que el Poder Ejecutivo despejara las dudas mediante el Decreto 1527/1986 (B.O. 09/10/1986), interpretando que la liberación del saldo técnico de IVA resultaba aplicable aun cuando las ventas se realicen en el territorio continental nacional o generaren hecho imponible en el mismo., e indicando que esta interpretación era retroactiva hasta el comienzo del impuesto al valor agregado, es decir desde el año 1975.

3.3.1 El Subrégimen Industrial

En el año 1988 se produjo una modificación normativa sustancial, cuando por medio del Decreto 1139/1988 (B.O. 15/09/1988) las ventas realizadas desde el AAE al Territorio Continental, y siempre que correspondan a productos originarios de la primera, pasaron estar gravadas y se permitió a los sujetos pasivos que perfeccionaren dichos hechos imponibles computar un crédito fiscal presunto (“CFP”) equivalente al monto que resulte de aplicar la alícuota del gravamen vigente al monto de la venta sobre el precio neto de venta. Este es el comienzo de lo que se ha dado en llamar el Subrégimen Industrial, aunque no existe tal término en la normativa argentina, y se lo ha dotado de condiciones más estrictas que las que se desprenden del régimen general.²⁵

Con el correr del tiempo el Subrégimen ha sido complementado con otras normas, tanto aduaneras como impositivas, lo que lo ha tornado intrincado para su seguimiento y correcta interpretación. Particularmente en lo que respecta al cómputo del CFP, Cosentino²⁶ señala que

²⁵ Borruto, M. (2013). *Régimen Promocional para Tierra del Fuego. Comentarios a la ley 19460*. Universidad Tecnológica Nacional.

²⁶ Ver nota 20

existieron tres etapas. La primera desde septiembre de 1988 hasta agosto de 1994, en donde lo que cobraba relevancia si los productos estaban gravados o no con impuestos internos.

La segunda etapa abarca desde septiembre de 1994 hasta julio de 1997, en donde se pasó a computar como CFP el monto que surgía de aplicar la alícuota vigente en ese momento de IVA sobre un porcentaje del precio de venta en el TCN (61,11%, con el objetivo de que se terminaran ingresando 7 puntos sobre la alícuota vigente del 18% en aquel entonces). En esta etapa se aclararon varios aspectos que habían sido omitidos hasta ese momento, tales como que las devoluciones, bonificaciones y descuentos que se hubieran otorgado se debían detraer de la base para calcular el CFP, que los créditos fiscales reales no resultarían computables y que el CFP no podía originar saldo a favor en ningún caso.

La tercera etapa va desde agosto de 1997 hasta la actualidad, en donde se eliminó el límite del 61,11%, pasando a ser el CFP el monto que resulte de aplicar la alícuota del gravamen (hoy 21%) sobre el precio efectivo de venta en el TCN.

En esta etapa además se incluyeron ciertas limitaciones al cómputo del CFP. A través del Decreto 710/2007 (B.O. 12/06/2007), el cual se encuentra plenamente vigente, se estableció que si la empresa radicada en el AAE efectúa ventas a consumidores finales²⁷ o a empresas vinculadas que directa o indirectamente destinen los productos para su venta a consumidores finales, el CFP se calculará aplicando la alícuota del gravamen sobre el 70% del precio efectivo de venta en el TCN.

No obstante, si la venta se realiza a través de intermediarios radicados en el TCN, podrán además computar el crédito fiscal facturado originado en la comisión de ventas, que no

²⁷ A fin de establecer la condición de consumidor final, deberá estarse a lo dispuesto por las normas de la Ley de Impuesto al Valor Agregado

podrá superar el resultante de aplicación de la alícuota del gravamen sobre el 30% del precio de venta.

Otra limitación que se incluyó en esta etapa, que fuera introducida al detectarse maniobras fraudulentas tendientes a generar créditos fiscales en empresas no promocionadas, consistió en que cuando el productor del AAE realice ventas a sujetos vinculados radicados en el TCN, y el precio de reventa por parte de este último fuera inferior al que le hubiera comprado a su vinculada del AAE, el revendedor podrá computar un crédito fiscal no superior a la alícuota del impuesto sobre el 85% del precio de reventa en el TCN.

Vale aclarar que conforme el Decreto 1395/1994 (B.O. 16/08/1994) se considera que existe vinculación económica cuando la empresa radicada en el TCN participe directa o indirectamente en el control del capital o dirección de otra empresa radicada en el AAE o viceversa, o en el caso de que una persona o grupo de personas posean participación directa o indirecta en el control del capital o dirección de dos empresas localizadas, una en el AAE y otra en el TCN. No obstante estas disposiciones no resultarán de aplicación si la empresa radicada en el AAE puede demostrar que el precio facturado a la empresa radicada en el TCN resulta, comparable con el de operaciones de similar naturaleza realizadas con o entre terceros independientes, o cuando el precio de reventa por parte de la empresa radicada en el TCN supere en un 38,39% el de venta por parte de la radicada en el AAE (es decir su precio de compra).

Por otro lado también existirá vinculación cuando la empresa radicada en el AAE realice, en un mismo año fiscal, más del 60% del total de sus ventas a una empresa (o varias vinculadas) radicada(s) en el TCN. Esta presunción también puede ser derribada ya que permite

demostrar que los precios pactados con las vinculadas son similares a los pactados con o entre partes independientes.

Por último también se considerará que existe vinculación cuando se cumplan concurrentemente las siguientes condiciones: que el precio de venta de la empresa radicada en el AAE resulte sustancialmente superior al de partes independientes y el precio de reventa de la empresa radicada en el TCN resulte similar o inferior al pactado entre terceros independientes.

3.3.2 Exportación a terceros países

En el caso que los productos producidos en el AAE fueran exportados a terceros países, resulta de aplicación la exención contemplada en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, la cual también permite el cómputo de créditos fiscales originados en las compras vinculadas a los bienes exportados, o en su defecto, compensación, acreditación o devolución.

3.3.3 Ventas del TCN al AAE

Las ventas realizadas desde el TCN hacia el AAE son consideradas una exportación, consecuentemente están exentas del impuesto al valor agregado. Estas operaciones deben respaldarse con la emisión de una factura tipo “E”.

Resulta interesante mencionar que en autos “Aceros Bragado s/quiebra” (TFN, Sala A del 20/02/2000) se ha destacado que si la entrega se produce en el TCN la operación no resulta aplicable el tratamiento asimilable a una exportación, consecuentemente gravada en el impuesto.

Por último vale mencionar que las ventas al AAE, al ser consideradas una exportación, gozan del beneficio de solicitar el recupero del IVA contenido en los productos exportados,

pero debemos aclarar que mediante el Decreto 1139/1988 sólo resulta posible (en la medida que no puedan ser absorbidos por débitos fiscales provenientes de otras operaciones) solicitar la acreditación contra otros impuestos (compensación), quedando en consecuencia vedada la posibilidad de requerir su devolución o transferencia a favor de terceros responsables.

No obstante lo antedicho, esta posibilidad de solicitar el recupero tuvo también discusiones en sede judicial. En la causa Gomer S.A.²⁸ se discutió la acreditación del saldo recuperable contra retenciones de IVA efectuadas por el solicitante a terceros. El Fisco Nacional sostenía que los exportadores al AAE podían compensar contra otros impuestos del "mismo contribuyente", esto es, respecto de los cuales revista como sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que la posibilidad de compensar retenciones estaba restringida solamente a exportadores al exterior. Con un análisis correcto de la normativa, la Corte sostuvo que dicha limitación carecía de fundamento alguno, permitiendo la aludida compensación.

3.3.4 El caso de los servicios

En el caso de servicios prestados en el AAE, no caben dudas que resulta aplicable la exención puesto que se trata de una actividad realizada en el mismo. Así lo interpretó también el Fisco en el Dictamen (DAT) 20/1994.

Referido al servicio de transporte entre el TCN y el AAE, el Fisco esbozó en el Dictamen (DAT) 6/2007 que estaba exento en virtud el artículo 7, inciso h), punto 13, de la ley del IVA, el cual exime el transporte internacional. Es decir, que le dio carácter de territorio extranjero al AAE.

²⁸ G. 1895. XLI. REX, Sentencia de fecha 04/09/2007 no publicada en los tomos de la CSJN y así referenciada en la página web de nuestro máximo tribunal.

Sin embargo, este no fue el criterio a la hora de analizar el tratamiento a otorgar a los servicios prestados fuera del AAE pero con utilización económica en el mismo. En el Dictamen (DAT) 47/2002 concluyó que resultaban alcanzadas estas operaciones toda vez que los servicios no resultaban (en ese entonces) asimilables a mercaderías, es decir, que no se podían exportar porque Ley 19.640 sólo se refiere a bienes y por otro lado, que el AAE no puede considerarse como territorio extranjero.

No obstante, esta no es la interpretación que le ha dado la justicia aún antes de la modificación del Código Aduanero que mencionaremos más adelante. En la causa “Banco de Valores S.A.” (TFN, Sala D, del 27/08/2004) se discutía la gravabilidad en el IVA de los intereses de un préstamo efectuado desde el TCN a un sujeto radicado en el AAE (más precisamente el Gobierno de la Provincia de Tierra del Fuego). El Tribunal Fiscal de la Nación (“TFN”) falló que estos intereses se encontraban exentos pues se trataba de una exportación de servicios, siendo improcedente la postura del Fisco que pretendía incluir en la franquicia sólo a las mercaderías, ya que las transacciones de servicios resultan en muchos casos equiparables a ellas. Años más tarde se expidió la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la misma causa²⁹ haciendo suyos los argumentos del TFN e indicando que no tratar como “exterior” al AAE tampoco tiene lógica normativa.

Con un sesgo similar ha sido la opinión del Fisco respecto de la actividad aseguradora, aunque un poco más flexible. En el Dictamen (DAT) 69/2003 se concluyó que si los bienes asegurados están radicados en el AAE y en tanto la compañía aseguradora desarrolle su quehacer en el área promovida (circunstancia que se verificaría con la emisión de las pólizas en la sucursal cita en dicha jurisdicción, independientemente de que la sede central de la entidad

²⁹ Sentencia de la Sala III de fecha 21/12/2009

se encuentre en Capital Federal) resultará procedente la totalidad de las franquicias instituidas por la Ley 19.640. Es decir, no aceptó la postura de la exportación de servicios al AAE, sino que se mantuvo en que la prestación de servicios debe ser en dicho territorio.

Pero debe tenerse presente todas estas interpretaciones son anteriores al año 2018, año en el cual por medio de la Ley 27.467 (B.O. 04/12/2018) se incluyó a los servicios dentro del concepto de mercaderías exportables para nuestra legislación aduanera. Por este motivo, entendemos que toma más fuerza la interpretación del fallo Banco de Valores mencionado ut supra, consecuentemente somos de la opinión que los servicios prestados en el TCN con utilización económica en el AAE resultan exentos de IVA.

3.4 Incentivo en el Impuesto a las Ganancias

El impuesto a las ganancias no resulta incluido taxativamente en la enumeración de impuestos comprendidos en la exención del artículo 4 de la Ley 19.640 puesto que no existía en ese entonces. Sin embargo, sí resulta incluido de manera expresa al impuesto a los réditos, vigente al momento del dictado de la citada norma. Vale aclarar que por medio del artículo 105 de la redacción original de la Ley N° 20.628 (B.O. 29/12/1973) se sustituyó el impuesto a los réditos por el impuesto a las ganancias y por el artículo 106 se obliga al Poder Ejecutivo a asegurar los derechos adquiridos por regímenes sectoriales o regionales sancionados con anterioridad a dicha sustitución.

Más allá de lo mencionado anteriormente, el impuesto a las ganancias no se trata de un tributo con asignación específica en más de un 50%, ni de un tributo que revistiere el carácter de tasas por servicios, derechos de importación y/o de exportación.

De esta manera, y en lo que al caso concreto interesa, del propio marco normativo subyace que el impuesto a las ganancias es uno de aquellos tributos sobre los cuales impacta la exención de la Ley 19.640.

En su origen, la exención fue pensada exclusivamente para operaciones realizadas en el AAE. La utilidad exenta debe provenir de una actividad desarrollada en el AAE, motivo por el cual si los sujetos desarrollan actividades en otro territorio, deben separarse los resultados para poder usufructuar adecuadamente el beneficio otorgado por la Ley 19.640. De esta manera ha opinado el fisco³⁰ y ha dictado la Resolución General 3448 (B.O 28/01/1992) en donde se exige mantener registraciones contables por separado a fin de exteriorizar los conceptos e importes correspondientes a la utilización y determinación del respectivo incentivo promocional.

Resulta interesante destacar el fallo “Austral Organización Médica Integral S.A.”³¹ en donde se ha dicho que resulta ajustado a derecho el ajuste efectuado por el Ente Fiscal que prorrateó el resultado contable expuesto por la actora en su balance entre Tierra del Fuego y el TCN, en función de las ventas, los costos y gastos a fin de determinar el tributo a ingresar.

En relación al desarrollo de actividad en el AAE, es destacable una respuesta a una consulta de la Asociación de Fábricas Argentinas Terminales de Electrónica (AFARTE) a la que hemos tenido acceso, en donde se le consultó acerca del tratamiento a otorgar a los resultados por operaciones de cobertura con instrumentos financieros derivados realizadas por sujetos radicados en la isla. Debe tenerse presente que esas operaciones no son posibles de ser realizadas (en la práctica) en el AAE, puesto que no existen mercados en dicho territorio. Así

³⁰ Dictamen (DAT) 20/1994 y Dictamen (DAT) 54/1994.

³¹ CNACAF, Sala IV, sentencia del 20/03/2012.

las cosas, el Fisco indicó que mientras el riesgo cubierto se encuentre en el AAE, las operaciones se encontrarán amparadas por las franquicias de la Ley 19.640.

En este caso, la legislación no fue tan cambiante como respecto del IVA. Dado que la Ley del Impuesto a las Ganancias toma el criterio de fuente³² para considerar cuándo una ganancia es de fuente argentina y la Ley 19.640 exime a los hechos, actividades y operaciones o por bienes existentes en el AAE, no existen muchos interrogantes a la hora de establecer cuándo una ganancia está exenta o no.

Por último, debe resaltarse que en la Nota Externa 1/2008, la AFIP ha dicho que el término “operaciones internacionales” envuelve a aquellas transacciones en las que intervienen un sujeto del país y otro del exterior, mientras que “operaciones locales” son las que se realizan dentro de los límites geográficos de la Nación, motivo por el cual no es necesario someter a las normas de precios de transferencia las operaciones entre sujetos vinculados radicados en el AAE y el TCN respectivamente.

3.4.1 El subrégimen industrial

En el año 1994, mediante el Decreto 1395/1994 (B.O. 16/08/1994) se limitó la exención al 85% del precio de venta, cuando las operaciones sean concertadas en el TCN y siempre que los productos acreditaran su condición de originarios del AAE. Es decir, aquí se incluyeron por primera vez limitaciones en este impuesto al subrégimen industrial.

³² La Ley del Impuesto a las Ganancias indica que son ganancias de fuente argentina las que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Posteriormente, mediante el Decreto 710/2007 se estableció que las operaciones de venta de bienes en el TCN, realizadas por empresas productoras en el AAE y siempre que se trate de productos originarios de dicha área, gozarán de la exención del 100% del impuesto a las ganancias, y en ningún caso los gastos originados en el TCN podrán ser deducibles a los efectos de su determinación.

No obstante, se han establecido ciertas limitaciones a dicha exención, en un tratamiento que guarda cierta lógica con el otorgado al CFP de IVA, ya que si la empresa radicada en el AAE efectúa ventas a consumidores finales o a empresas vinculadas que directa o indirectamente destinen los productos para su venta a consumidores finales, la exención se calculará sobre el 70% del precio efectivo de venta en el TCN. Si la venta se realizara a través de intermediarios radicados en el TCN, se podrá además computar el gasto originado en la comisión de ventas, que no podrá superar el 30% del precio de venta.

Otra limitación que se incluyó, y que obedeció a las mismas maniobras fraudulentas que mencionamos en el apartado anterior respecto a generar quebrantos en empresas no promocionadas, consistió en que cuando el productor del AAE realice ventas a sujetos vinculados radicados en el TCN, y el precio de reventa por parte de este último fuera inferior al que le hubiera comprado a su vinculada del AAE, el revendedor podrá computar como costo un importe no superior al 85% del precio de reventa en el TCN.

Los supuestos de vinculación son los mismos que los mencionados en el apartado anterior al cual remitimos al lector a efectos de evitar la reiteración.

3.4.2 *El caso de los dividendos*

Mediante la Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) se dispuso una rebaja de la alícuota general del impuesto a las ganancias societario y se estableció la aplicación del impuesto³³ a las ganancias respecto a los dividendos o utilidades que sean distribuidos por empresas argentinas correspondientes a utilidades de ejercicios iniciados con posterioridad al 01/01/2018. También se dispuso que en lo que respecta a utilidades de ejercicios anteriores, seguía vigente el “impuesto de igualación”, el cual establece un impuesto adicional del 35% cuando se distribuyan utilidades que no tributaron el impuesto a las ganancias, con el objeto de no transferir exenciones impositivas (otorgadas por la propia ley del impuesto) a sus accionistas.

Sobre este último, no caben dudas que, atento a que la exención proviene de otra ley (en este caso la 19.640), no resulta de aplicación, consecuentemente no se debe abonar el impuesto de igualación cuando se distribuyan dividendos correspondientes a utilidades anteriores a ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018.

Ahora bien, respecto de los dividendos conformados por utilidades de ejercicios iniciados con posterioridad a dicha fecha, entendemos que tampoco resultan alcanzados a la alícuota del 7%. Volman y Cosentino³⁴ explican que en materia de interpretación de normas impositivas, resulta aplicable el criterio de especificidad, el cual significa que ante una norma general y otra particular que pudieran resultar contrarias entre sí, prevalece la segunda. De esta manera, las acciones de empresas radicadas en Tierra del Fuego y que desarrollen allí su actividad promovida son bienes situados en esa Provincia y, por lo tanto, la ganancia que generan se encuentra amparada por el régimen promocional que exime a sus resultados del

³³ Alícuota del 7%

³⁴ Volman, M. y Cosentino, M. (julio 2015). Distribución de dividendos por parte de empresas radicadas en Tierra del Fuego. *Doctrina Tributaria Errepar*, (XXXVI).

impuesto a las ganancias. Aunque debemos advertir que esta postura no es pacífica, y si bien no se conocen antecedentes respecto del régimen de la Ley 19.640, el Fisco Nacional seguramente perseguirá la gravabilidad, tal como ha hecho en otras situaciones similares.³⁵

3.5 Incentivos en Otros Impuestos

Dentro de la enunciación taxativa que hace el artículo 4 de la Ley 19.640, el único impuesto que continúa vigente es el impuesto interno. De ello se desprende que el expendio de productos efectuado en el AAE se encuentra exento. No obstante, cuando el expendio se produzca en el TCN sí se deberá abonar el impuesto³⁶, aunque el subrégimen industrial otorga una ventaja competitiva respecto de los productos electrónicos importados o producidos en el TCN.

De esta manera, la Ley 27.591 (B.O. 14/12/2020) estableció la alícuota general del 17% los bienes que se incluyen en la planilla anexa al artículo 70 de la Ley de Impuestos Internos (en donde en términos generales podemos mencionar a los acondicionadores de aires, televisores, hornos microondas, teléfonos celulares, entre otros productos electrónicos), pero se estableció que la alícuota sería del 38,53% de la alícuota general (es decir el 6,55%) para los bienes fabricados por empresas beneficiarias del régimen de la Ley 19.640, siempre que acrediten origen en el AAE.

Vale aclarar que a partir del 01/01/2023 y conforme la Ley de Presupuesto para el año 2023 recientemente sancionada³⁷, y ante los comentarios del Ministro de Economía quien se

³⁵ Por ejemplo en fallos 332:1531.

³⁶ Así lo ha mencionado el Tribunal Fiscal en autos “Dewo Electrónica S.A.” (Sala C, 08/10/2003).

³⁷ A la fecha de elaboración del presente trabajo, la Ley 27.701 ha sido sancionada el 16/11/2022 pero no fue publicada aún en el B.O.

manifestara en contra del régimen de promoción en reiteradas ocasiones³⁸, dichas alícuotas aumentarán a 19% y 9,5% respectivamente, reduciendo la brecha de competitividad entre las empresas del AAE y las del TCN, aunque estableciendo que esta diferencia de alícuotas forma parte de los beneficios y franquicias promocionales de la Ley 19.640.

Por último, vale remarcar que conforme el Decreto 1139/1988, al momento de la importación al TCN de mercaderías provenientes del AAE se deberá abonar un pago a cuenta del tributo, que podrá ser descontado en la declaración jurada en que se produzca el hecho imponible (expendio). Es importante resaltar que no se trata de un hecho imponible autónomo (como sí sucede con las importaciones de mercaderías provenientes del exterior), sino de un pago a cuenta puro, motivo por el cual si no existiera impuesto (cuestión que ha sucedido años atrás cuando se estableció alícuota 0% para productos originarios del AAE) podría solicitarse su devolución.

En lo referido al Impuesto sobre los Bienes Personales, hemos señalado en el apartado 3.3 que el mismo no resulta amparado por la Ley 19.640 ya que no está taxativamente mencionado y posee asignación específica en un porcentaje mayor al 50%. No obstante, la propia Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales³⁹ establece la exención de los bienes amparados por las franquicias de la Ley 19.640.

De ello se desprende que cualquier bien radicado o situado en Tierra del Fuego estará exento, sin importar quién sea el titular, mientras que los bienes que están fuera de dicho territorio quedarán fuera de dicha franquicia, independientemente de si el titular reside en el AAE o no. Esta situación que resulta clara de la lectura de la norma, no ha sido la interpretación

³⁸ Puede verse las siguientes notas periodísticas: <https://www.infofueguina.com/tu-ciudad/2022/9/19/regimen-de-tierra-del-fuego-en-vilo-massa-propondria-eliminar-regimenes-impositivos-67325.html> y <https://www.lapoliticaonline.com/economia/define-el-congreso/>

³⁹ Ley 23.966 (B.O. 15/08/1991)

del Fisco. En el Dictamen (DAT) 44/2003 el Fisco ha sostenido que las acciones de sociedades radicadas en Tierra del Fuego no resultan exentas porque la ley no ampara a los accionistas. Luego sostuvo dicha postura en la reunión del 19/05/2004 del Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA. Disentimos con dicha postura, puesto que si la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales considera radicadas en el país a las acciones emitidas en el país y radicadas en el exterior a las emitidas en el extranjero, no puede desconocerse que una acción emitida en Tierra del Fuego está radicada allí, y consecuentemente amparada por la franquicia.

3.6 Franquicias Aduaneras

En el apartado 2.3 hemos hecho mención a los aspectos generales al AAE, en donde la Ley 19.640 se aparta de la definición del Código Aduanero, estableciendo la exención de impuestos aduaneros aplicables a la importación y exportación de bienes.

Se entiende por importación al AAE la introducción de mercaderías a dicho territorio proveniente del exterior, de la ZF o del TCN, mientras que se entiende por exportación la extracción de mercaderías a su exterior, sea el TCN, la ZF o un país extranjero.

Conforme los artículos 11 y 12 de la ley, la importación al AAE se encuentra excluida de depósitos previos y otros requisitos cambiarios (aunque por medio del Decreto 1057/1983 se dio facultad al Ministerio de Economía para modificarlos), de restricciones fundadas en motivos de carácter económico (salvo que se indique fundadamente), de derechos de importación y tasas de estadística⁴⁰ y comprobación de destino.

Por su parte, los artículos 13 y 14 mencionan que la exportación se encuentra exceptuada de requisitos cambiarios (con la misma limitación mencionada en el párrafo

⁴⁰ Así lo expresó nuestro máximo tribunal en autos “Sedamil SAIC c/Estado Nacional (ANA) s/aduana” (Fallos 319:2695).

anterior), de restricciones fundadas en motivos de carácter económico (también limitado conforme lo expresado ut supra) y de derechos de exportación. Adicionalmente si la exportación se realiza al exterior, se establecen reembolsos conforme la Ley 23.018 (B.O. 13/12/1983) y el Decreto 1011/1991 (B.O. 31/05/1991).

Ahora bien, que posea tratamiento preferencial no significa que la mercadería no tenga control aduanero, sino todo lo contrario. Cuando la mercadería provenga o tenga destino el exterior del país, será necesario completar el despacho aduanero, formulario IC (Importación para Consumo) o EC (Exportación para Consumo), según corresponda.

Por su parte, cuando la mercadería sale del AAE hacia el TCN, que si bien es una operación dentro del mismo país hemos mencionado que se da tratamiento similar al de una exportación, es necesario completar el formulario ECA (Exportación al Continente Argentino), el cual es similar al despacho aduanero IC.

Por otro lado, cuando la mercadería proviene del TCN con destino AAE se debe contar con la guía área, guía de removido o permiso de embarque -dependiendo el medio de transporte, donde se pueda constatar que la mercadería tiene efectivamente como destino la zona aduanera especial.⁴¹

Debe tenerse presente la importancia de contar tanto del ECA como de las guías (aérea o de removido) o permiso de embarque ya que esta será la documentación que respalde el tratamiento exentivo en las distintas normas tributarias.

⁴¹ Dictamen (DATJ) 69/1987 y Dictamen (DAT) 108/1994.

3.7 Sanciones por incumplimiento

En primer lugar debe remarcarse que la Ley 19.640 no establece *per se* sanciones por incumplimiento, sino que remite a las normas generales para todos aquellos aspectos que la misma no contempla, incluido las sanciones.

Desde la creación del régimen y hasta el año 1988 no había mención alguna en la normativa al cumplimiento de los compromisos asumidos y se estableció, por medio del Decreto 1139/1988, que la falta de cumplimiento implicaría hasta la caducidad de los beneficios promocionales.

En el año 1995 y mediante el decreto que dispuso el régimen de sustitución al que haremos mención en el apartado 4.3.2., se aprobó un régimen de contralor exclusivamente para las actividades industriales. El mismo está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y el Ministerio de Industria de la Provincia de Tierra del Fuego, los que deben elaborar un informe detallado con los incumplimientos detectados para que el Ministerio de Economía disponga si corresponde instruir un sumario o no. De confirmarse el incumplimiento, las sanciones pueden ir desde una multa de hasta el 10% del monto del proyecto, caducidad total o parcial de los beneficios y/o pago total o parcial de los tributos y/o derechos no ingresados con motivo de la promoción otorgada, con más accesorios.

Por último, debe tenerse presente que el Régimen Penal Tributario⁴² dispone que el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales por un monto superior a \$ 1.500.000 por ejercicio anual es punible con penas de entre 3 años y medio hasta 9 años.

⁴² Ley 27.430 (B.O. 29/12/2017)

3.8 Facultades delegadas al Poder Ejecutivo

El artículo 32 de la Ley 19.640 faculta al Poder Ejecutivo Nacional, a partir de los diez años de entrada en vigor de la ley, para excluir del área franca a todos o parte de los territorios comprendidos en ella e incluirlos en el área aduanera especial; reducir parcialmente los beneficios otorgados; suprimir alguno o algunos de los beneficios otorgados; y sujetar a condiciones alguno o algunos de ellos, para determinada área o zona de área, para todos o algunos hechos gravados, o para mercaderías determinadas.

Las facultades están concebidas en amplios términos, pero tiene que observarse que el Poder Ejecutivo no puede reducir o suprimir el AAE, ni revocar de manera total las exenciones y beneficios del régimen. Debe hacerlo, además, según convenga a un mayor desarrollo económico de las áreas promovidas por la presente ley, y nunca con relación a un contribuyente en particular, sino por área, por hecho gravado o por mercadería determinada.

Es por esta delegación de facultades que la Ley 19.640 se mantiene sin modificaciones desde su creación, y que las normas que rigen el subrégimen industrial son todas de rango constitucional inferior (decretos y resoluciones).

4 Capítulo III: Particularidades del Subrégimen Industrial

4.1 Autoridad de Aplicación

A través del artículo 23 de la Ley N° 19.640, se faculta al Poder Ejecutivo a delegar en el órgano de aplicación que establezca, los aspectos relativos a determinar cuándo considerar originarios - íntegramente producidos- en el área aduanera, los productos de que se trate.

Atento a ello, por medio de la sanción del Decreto N° 9.208/1972 y conforme surge de su artículo 38, se crea la Comisión para el Área Aduanera Especial, la cual, como autoridad de aplicación, se encuentra encargada de definir qué mercaderías resultan ser originarias del área aduanera especial, emitiendo a tal fin el correspondiente Certificado de Origen.

Posteriormente, la Comisión para el Área Aduanera Especial (C.A.A.E.), resuelve delegar la emisión de los certificados de origen a través de la sanción de la Resolución N° 24/1999. Por medio de la misma se faculta a la Secretaría de Desarrollo y Planeamiento de la Provincia de Tierra del Fuego a emitir los certificados de origen correspondiente a las mercaderías involucradas en el artículo 21, inc. a) y c) y artículos 22 y 23 de la Ley 19.640.

Años más tarde, la misma Comisión para el Área Aduanera Especial (C.A.A.E.), mediante la sanción de la Resolución 25/04 facultó al Ministerio de la Producción y al Ministro de Hidrocarburos, Energía y Minería de la Provincia de Tierra del Fuego, para que a través de sus áreas específicas y en el marco de sus respectivas competencias, emitan los certificados de origen, respecto de las mercaderías del art. 21 inc. a) y c), art. 22 y 23 de la Ley 19.640.

Por último, cabe recordar que oportunamente la Provincia de Tierra del Fuego, a través del Decreto Provincial N° 203/92 (B.O. 24/02/1992), previó la operatoria de emisión de los

certificados, facultando a la Dirección General de Industria y Comercio y a la Dirección General de Recursos Naturales a expedir los Certificados de Origen.

4.2 Requisitos de Admisibilidad

4.2.1 Acreditación de Origen

Es condición necesaria para la obtención de los beneficios dispuestos por la Ley 19.640 en el impuesto a las ganancias, demostrar que el origen de los bienes es el AAE o la ZF, y que el mismo pueda ser constatado con la documentación correspondiente.

Al respecto, para demostrar que el origen es el AAE debe verificarse que los bienes se hayan producido íntegramente en dicha zona, o que haya sufrido un cambio sustancial en la misma. Ello así, dado que como mencionamos en el apartado 3.4. en este caso se aplica el criterio de “fuente” para vincular la ganancia que goza del beneficio, por lo que la ganancia estará exenta en la medida que la actividad se desarrolle en el AAE, contando (como se ha mencionado) con los elementos que prueben que la misma se realizó en dicho territorio.

A tal fin, la propia ley que instaura la franquicia dispone en su artículo 23, que el Poder Ejecutivo será directamente, o por medio de otros órganos de aplicación, quien defina si las mercaderías son íntegramente producidas en el área en cuestión en lo relacionado a los productos del suelo o subsuelo de la plataforma continental, así como de la pesca y de otros productos extraídos del mar o de las mercaderías obtenidas a bordo de buques factorías a partir de éstos, así como distinguir el origen de lo producido entre los diferentes territorios (extranjero, AAE, continental nacional).

Ello así, a través del Decreto 9208/1972 (B.O. 29/12/1972) se crea la Comisión para el Área Aduanera Especial, con sede en la Ciudad de Ushuaia, cuya competencia alcanza la

realización de funciones ejecutivas en la aplicación del régimen del AAE, formular sugerencias de carácter operativo y el dictado de disposiciones, entre otras atribuciones.

Atento a ello, la opinión de la autoridad de aplicación conforme la evaluación y verificación llevada adelante para definir el origen de los productos, resulta un elemento determinante a la hora de definir si aplican (o no) los beneficios del régimen de promoción.

4.2.2 Procesos Productivos

Además de lo vinculado al alcance del beneficio instaurado por la Ley 19.640 en los distintos impuestos, y al ámbito territorial de la actividad desarrollada, conforme lo descripto anteriormente, la ley requiere para la aplicación de los beneficios impositivos del subrégimen que ampara la franquicia, que pueda demostrarse a través de los elementos previstos por las normas vigentes, que los bienes hayan sido producidos íntegramente en la zona especial o hayan sufrido un proceso que implique al tiempo de su exportación una transformación o trabajo sustancial, además de cumplir con la condición de “originarios”.

Al respecto, la Ley 19.640 dispone a través del artículo 21 que a los fines de este régimen, se tendrán por originarias de la ZF o, en su caso, del AAE, a las mercaderías que, respectivamente en el área de que se tratare, hubieran sido:

- a) producidas íntegramente;
- b) objeto de un proceso final, al tiempo de exportación, que implicare una transformación o trabajo sustancial; o
- c) encuadraren en alguno de los casos especiales que habilita la ley, tales como reparación, armado, montaje, ensamble, entre otros.

Seguidamente, por medio de su artículo 22, la norma agrega que se considerarán producidas íntegramente en la ZF o en el AAE, según el caso, a las mercaderías que, en el área en que se tratare, hubieran sido:

- a) extraídas, para productos minerales;
- b) cosechadas o recolectadas, para productos del reino vegetal;
- c) nacidos y criados, para animales vivos;
- d) recolectados, para productos provenientes de los animales vivos;
- e) cazados o pescados, para los productos que en el área se cacen o pesquen; y

f) obtenidos, en el estado en que fuere, para las obtenidas exclusivamente a partir de las mercaderías comprendidas en los incisos precedentes o de sus derivados.

Por su parte, en lo que respecta al artículo 23, la propia norma se encargó de poner de manifiesto la preponderancia que tiene lo que dictamine el órgano que se crea a tales fines, al esbozar que: *“El Poder Ejecutivo podrá, directamente o por delegación en el órgano u órganos de aplicación que establezca, determinar:*

a) la inclusión en el inciso d) del artículo anterior, de los desperdicios y desechos que constituyan el residuo normal de operaciones manufactureras que se realicen en el área de que se trate, como así también de las mercaderías fuera de uso, cualquiera fuere su origen primitivo, recolectadas en el área en cuestión, siempre que por su estado solamente fueran ya aptas para la recuperación de materias primas; y

b) la regulación, para considerarlos íntegramente producidos en el área que se tratare, relativa a los productos del suelo o subsuelo de la plataforma continental, como así también

de la pesca y de otros productos extraídos del mar o de las mercaderías obtenidas a bordo de buques factorías a partir de éstos, a fin de distinguirlos tanto de los de origen extranjero como de los originarios de la otra área en cuestión y del resto del territorio continental de la Nación. Serán aplicables, en el caso, las disposiciones del inciso f) del artículo precedente a los artículos que resulten originarios del área en virtud del ejercicio de las facultades del presente inciso.”

Por último, resulta relevante lo dispuesto en el artículo 24 que dispone que siempre que se realizaren procesos en base o con intervención de mercaderías no originarias de Tierra del Fuego, o que hubieren ya sufrido procesos fuera de ella el organismo de aplicación determinarán cuándo el proceso revestirá el carácter de un trabajo o transformación sustancial. Para ello, podrá optarse por alguno de los siguientes criterios, o su combinación, con respecto al proceso final que deberá haber sufrido la mercadería en el área en cuestión para ser considerada originaria de ella:

- Designación de procesos determinados, que se considere que modifican sustancialmente la naturaleza del producto y le otorgan características nuevas o distintivas, realizados por motivos económicos y no simplemente de adquirir el origen y sus beneficios correspondientes, y que den por resultado un producto completamente nuevo o que, por lo menos, represente una etapa importante en el proceso de manufactura; como así también, en su caso, de procesos que no tienen el efecto de que se trata;
- Procesos que impliquen darle a la mercadería un valor agregado mínimo que determinará el Poder Ejecutivo, no menores al 30% ni superiores al (50%) o

c) Procesos que impliquen un cambio de clasificación a nivel de Partida de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas; sin perjuicio de habilitar aquéllos que, sin producir el cambio de Partida, produzcan un cambio en la subdivisión de ésta existentes en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Importación, o constituya un proceso relevante, identificado en un lista positiva de éstos y/o de materias empleadas, o que incremente el valor agregado, o una combinación de alguna de estas circunstancias.

4.3 Vigencia

Para analizar este aspecto es necesario reconocer una división entre lo que llamaremos el “régimen originario” de la Ley 19.640, y los “sub-regímenes” que se sucedieron a partir de los decretos 479/95 y 490/03 y 727/2021.

4.3.1 Proyectos del Régimen Originario

Los proyectos originarios son aquellos que se hayan aprobado entre la creación del régimen y el dictado de la Ley 23.697 (B.O. 25/09/1989) ya que no se permitieron nuevos proyectos a partir de su entrada en vigencia.

Bajo las normas del “régimen originario” de la Ley 19.640 se han diseñado, aprobado, desarrollado y explotado diversos proyectos industriales de una manera tal que constituyen el resultado de una negociación contractual, con derechos y obligaciones para ambas partes, i. e. el Estado (en su doble faz nacional y provincial) y una empresa. Es decir que desde el punto de vista general se han generado compromisos de naturaleza contractual con nacimiento de derechos y obligaciones para las partes.

El régimen originario no reconoce un plazo determinado de extinción, ni de las exenciones impositivas que prevé ni de los beneficios concretamente otorgados a las empresas

promocionadas por estipulaciones contractuales o actos de aplicación individual dictados a su amparo. Ello sin perjuicio del compromiso asumido por nuestro país de finalizarlo en el año 2013, cuestión que no sucedió.

Al no estar sujetos los procesos aprobados bajo este régimen a requisito alguno -como sí lo están los que se verán en los próximos apartados-, entendemos que sólo podrían quedar excluidos de la totalidad de los beneficios promocionales mediante el dictado de una ley emanada del Congreso de la Nación, puesto que no tiene facultades el Poder Ejecutivo de derogar la totalidad de las exenciones que provee el régimen de promoción.

4.3.2 El Régimen de Sustitución (Dto. 479/1995)

En el año 1995 se dictó el Decreto 479/1995 (B.O. 07/04/1995) en el que se permitió la presentación de proyectos que sustituyan los productos fabricados que ya tengan un proyecto productivo aprobado al amparo de la Ley 19.640. El objetivo de esta norma fue permitir a las empresas acomodar sus procesos productivos conforme el avance de las nuevas tecnologías.

Pero este régimen no permitió a las empresas hacer y deshacer a su gusto. Lo que buscaba el Poder Ejecutivo es que la sustitución no implique una distorsión de la promoción originalmente otorgada, y que el cambio no afecte a empresas que estuvieran operando en el TCN con productos similares a los que se pretenda su sustitución.

Los nuevos productos gozarían originariamente de los beneficios tributarios hasta el 31/12/2013, que luego fue prorrogado hasta el 31/12/2023 por medio del Decreto 1237/2007 (B.O. 18/09/2007).

4.3.3 El Régimen de Readecuación y Ampliación (Dto. 490/2003)

En el mes de marzo del 2003, y mediante el dictado del Decreto N° 490/2003, se permitió la radicación de nuevas empresas y la readecuación de procesos aprobados que, por la lógica evolución de la tecnología, pudieran quedar obsoletos. Este decreto, que dio la posibilidad de adherirse hasta el 25/12/2005, tuvo el objetivo de minimizar costos, optimizar el uso de la capacidad instalada y alentar el establecimiento de nuevos emprendimientos, de manera tal que permitan una producción eficiente.

No obstante, dicho decreto estableció otras limitaciones a las ya existentes, a saber:

- Que no exista otro régimen de promoción que otorgue beneficios a los bienes involucrados.
- Que los bienes no se produzcan en el TCN y su producción estuviera promocionada en otros regímenes industriales del MERCOSUR.

En el año 2010, mediante el Decreto N° 916/2010 (B.O. 08/07/2010), se reabrió el régimen del Decreto N° 490 para nuevos proyectos destinados a la producción de notebooks y netbooks. Este decreto permitió uno de los planes más importantes en materia de educación que estableció nuestro país, y que sin importar el signo político gobernante, fue continuado hasta estos días: el de dotar a cada alumno de la escuela pública con una computadora portátil.

Los proyectos readecuados o ampliados bajo este régimen gozarían originariamente de los beneficios tributarios hasta el 31/12/2013, pero luego fue prorrogada esta fecha hasta el 31/12/2023 por medio del Decreto 1237/2007, al igual que lo sucedido con el régimen de sustitución mencionado en el apartado anterior.

4.3.4 Nuevos Proyectos Electrónicos (Dto. 727/2021) y extensión hasta 2038

Con fecha 23/10/2021 el Poder Ejecutivo publicó en el B.O. el Decreto 727/2021 en el que se establece hasta el 31/12/2038, el plazo de vigencia de los derechos y obligaciones acordados en el marco de la Ley 19.640⁴³ y los decretos 479/1995, 490/2003 y 1234/2007, concedidos a favor de las empresas industriales regularmente constituidas y radicadas en la provincia de Tierra del Fuego, con proyectos vigentes a la fecha de publicación del decreto, y en la medida en que cumplieren los requisitos y exigencias que se establecen en sus disposiciones.

Adicionalmente dispone el cese de los beneficios para los proyectos aprobados y no iniciados a dicha fecha y permite la presentación de nuevos proyectos industriales (y/o readecuación de los existentes) hasta el 31/12/2023, siempre que se trate de productos electrónicos y que no se produzcan en el TCN.

Cumplidos doce años de la vigencia de este decreto, y siempre que Brasil mantenga la vigencia del régimen especial de beneficios de la Zona Franca Manaus que analizáramos en el apartado 2.4., se prorrogarán los referidos derechos y obligaciones por quince años adicionales, contados a partir del 01/01/2039, es decir, hasta el 31/12/2053.

Si bien las empresas fueguinas se encontraban en tratativas con las autoridades provinciales y nacionales para la extensión del régimen, sorprendió el dictado de este decreto

⁴³ Conforme explicáramos en el apartado 4.3.1. somos de la opinión que los beneficios de los proyectos bajo el régimen originario no están sujetos a esta fecha, en la medida que no hayan sido sustituidos o readecuados. No obstante, dado que han pasado 50 años desde la creación del régimen, los proyectos originarios han quedado en su mayoría obsoletos (i.e. radiograbadores, videocasetas, televisores de tubo, entre otros).

puesto que el entonces Ministro de Producción y firmante del decreto, Matías Kulfas, fue un acérrimo opositor al régimen de promoción objeto de este trabajo.⁴⁴

Ahora bien, en uso de las facultades delegadas al Poder Ejecutivo conforme el artículo 32 de la Ley 19.640 referidas a sujetar a alguna condición los beneficios otorgados, el Decreto 727/2010 estableció la obligación de realizar aportes mensuales obligatorios equivalentes al 15% del beneficio obtenido en concepto de Impuesto al Valor Agregado⁴⁵ por la venta de los productos que resulten vinculados a los proyectos industriales aprobados en el marco del régimen de la Ley 19.640 y sus normas reglamentarias y complementarias. Estos aportes deberán ser realizados al fideicomiso creado por el Decreto 725/2021 (B.O. 23/10/2021), nombrado Fondo para la Ampliación de la Matriz Productiva Fueguina “FAMP-Fueguina”.

Por último, vale destacar que las empresas pueden optar por aportar el 100% al fideicomiso o aportar el 60% y el 40% restante destinarlo a proyectos propios que amplíen la matriz de producción fueguina y mejoren la competitividad.

⁴⁴ En el siguiente vínculo puede leerse cómo los industriales del sector textil celebraron su salida del gobierno en junio de 2022: <https://www.actualidadtdf.com.ar/chau-kulfas-los-textiles-celebraron-la-salida-del-ministro-de-produccion-de-nacion/>

⁴⁵ Vale aclarar que el beneficio neto es el CFP menos los créditos fiscales reales que no se pueden computar.

5 Capítulo IV: Régimen Tributario Provincial⁴⁶

5.1 El Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En primer lugar, debemos recordar que este impuesto es un tributo de carácter local, aplicado por las 23 provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que recae sobre el ejercicio habitual de una actividad realizada en el país, a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la realice.

Conforme a una clasificación que podemos reconocer como clásica, el hecho imponible del gravamen presenta cuatro caracteres esenciales:

- El ejercicio de actividad
- La habitualidad
- El propósito de lucro
- El sustento territorial

Con respecto a los dos primeros requisitos, los Códigos Fiscales de cada jurisdicción suelen establecer que "el ejercicio habitual de la actividad gravada debe ser entendido como el desarrollo -en el ejercicio fiscal- de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las alcanzadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto cuando las mismas se efectúan por quienes hacen profesión de tales actividades".

De las consideraciones citadas se desprende que sólo están alcanzados por el impuesto los hechos, actos u operaciones que tengan una vinculación con la actividad del contribuyente o con su profesión, así como también con los usos y costumbres de su vida económica. Se

⁴⁶ El objetivo de este apartado es hacer referencia a los principales tributos a nivel provincial que atañen a la actividad en la Provincia de Tierra del fuego.

encuentran al margen del tributo entonces, los hechos, actos u operaciones que, aun cuando impliquen un ingreso para el contribuyente, no estén relacionados con su actividad.

Ahora bien, al ser un tributo de carácter local, aplicado por las 24 jurisdicciones existentes, a efectos de distribuir la base imponible entre ellas existe un mecanismo estipulado por el Convenio Multilateral el cual tiene por objeto evitar la múltiple imposición provincial sobre el mismo ingreso. De esta manera, tributan a través del Convenio Multilateral los contribuyentes que ejercen actividades en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único y económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas.

El mencionado convenio, establece regímenes especiales para la distribución de la base imponible de ciertas actividades y un régimen general, de carácter residual, y por lo tanto aplicable para aquellas actividades en las que no les es aplicable un régimen especial.

Por último, es importante mencionar que cada jurisdicción establece la alícuota a la que debe ser gravada cada actividad, debiendo mencionar que Tierra del Fuego establece muchas actividades gravadas a tasa cero, tales como la agricultura, caza, silvicultura, pesca

Un caso particular, en el que otras provincias suelen recurrir⁴⁷ además de Tierra del Fuego, es el establecimiento de alícuotas adicionales que se abonan en función de las actividades desarrolladas. En el caso de esta provincia se observan dos adicionales distintos, los cuales tienen afectación específica, a saber:

⁴⁷ Por ejemplo, Chaco y San Juan, hasta hace unos años Córdoba.

1. Fondo de Financiamiento para el Sistema Previsional (FOFISP): establecido por la Ley Provincial 1.069 (B.O. 13/01/2016) y del 4% sobre la base atribuible a la provincia por las actividades financieras.
2. Fondo de Financiamiento para Servicios Sociales (FFSS): fijado por la Ley Provincial 907 (B.O. 26/12/2012) con alícuotas del 1,25% para la actividad de fabricación de acondicionadores de aire y del 1,5% sobre el resto de las actividades, excepto las que correspondan a actividades industriales.

5.2 El Impuesto de Sellos

El Impuesto de Sellos es un tributo provincial que grava los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en cada jurisdicción.

Asimismo, a los efectos de establecer la potestad tributaria provincial, se deberá tener en cuenta las siguientes pautas, a saber:

- Lugar de otorgamiento de los instrumentos.
- Lugar en que los actos instrumentados producen efectos.
- Lugar en el cual se fijen los tribunales donde se haga efectiva la demanda de cumplimiento, en el caso que alguna de las partes incumpla con las cláusulas del contrato, entre otros.

La Provincia de Tierra del Fuego no se aparta mucho de la normativa del resto de las jurisdicciones, siendo su alícuota general el 10‰, pero sí vale mencionar que exime los préstamos a más de un año otorgados por entidades financieras, exención que se vincula estrechamente con el régimen de promoción puesto que las empresas industriales radicadas en

el AAE, que por su propia naturaleza requieren de inversiones en maquinaria y equipamiento muy costoso, pueden obtener financiación sin tener que abonar este impuesto.

5.3 La Tasa de Verificación de Procesos Productivos

Por los servicios de verificación de los procesos productivos, seguimiento y control de las obligaciones de ley que practica el Ministerio de Producción y Ambiente, a través de la Secretaría de Industria y Promoción Económica, la Ley Provincial 440 (B.O. 01/02/1999) en su Artículo 9º ter. ha fijado una tasa retributiva a aplicar sobre todos los establecimientos industriales radicados en la Provincia de Tierra del Fuego.

Son sujetos pasivos de esta tasa las personas físicas, jurídicas y las sucesiones indivisas, cualquiera sea su domicilio o radicación, titulares de establecimientos dedicados a la actividad secundaria o industrialización de bienes dentro de dicha jurisdicción.

El hecho imponible de la Tasa de Verificación de Procesos Productivos (TVPP) se perfecciona el último día de cada mes, respecto de los productos elaborados durante ese mismo período.

Para determinar la base imponible, los contribuyentes deberán valorizar cada producto, según tipo, modelo y marca, teniendo en cuenta el valor que resulte de:

1. la factura de venta en caso de efectuarse la venta del producto dentro del mismo período mensual,
2. el remito de entrega de la mercadería, exclusivamente si estuviera valorizado y no existiera factura de venta dentro del mismo mes, o

3. el permiso de embarque si se extrajera el producto de la Provincia, debiendo considerar el mayor valor que resulte de cualquiera de los tres mecanismos citados.

Dicho valor no podrá ser inferior al que surja de los remitos conformados o facturas de venta, según corresponda de acuerdo con la modalidad de salida del Área Aduanera Especial o venta local, cuando la misma se hubiera producido.

Cuando no resulte posible realizar la valoración de la producción conforme a lo establecido anteriormente, se deberá estimar el valor de producción teniendo en cuenta el valor promedio asignado al mismo tipo de producto, marca o modelo, dentro del mes. Si no se contara con valor de producción atribuible dentro del período mensual, el contribuyente deberá hacer una estimación razonable del valor de producción teniendo en cuenta las características del producto, los costos de producción y el valor de producción asignado el mismo tipo de producto, modelo y marca en períodos anteriores.

La alícuota general es del 2% aunque mediante la Ley Provincial 1.424 recientemente sancionada. (B.O. 12/07/2022) se establecieron alícuotas inferiores para ciertas actividades, tales como el 1,8% para las actividades electrónicas, plásticas, textiles y agroquímicas, el 1,5% para la actividad pesquera y el 0,5% para la producción de autopartes, notebooks y netbooks.

Es importante destacar que en el año 2015 esta tasa fue tildada de inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia en autos “Empresa Pesquera de la Patagonia y Antártida SA c/T. del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, Prov. de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” (Fallos 338:313) por considerarla un derecho de exportación⁴⁸, lo que

⁴⁸ Dado que la base imponible estaba determinada por el valor FOB de la mercadería según el permiso de embarque.

llevó a la provincia a modificar la redacción del hecho imponible. No obstante, somos de la opinión que quien discuta esta tasa fundando su pretensión en este antecedente, tendrá grandes posibilidades de salir victorioso.

6 Palabras finales

A lo largo del presente trabajo hemos analizado la estructura y el funcionamiento del régimen aduanero y fiscal especial establecido por la Ley 19.640 para la Provincia de Tierra del Fuego, analizando el conglomerado de normas que conforman lo que se ha dado en llamar el subrégimen industrial y sus particularidades. Adicionalmente hicimos mención al tratamiento tributario provincial, a efectos de brindar un panorama global a aquellos interesados en conocer en profundidad el régimen.

Hemos desarrollado el tratamiento a otorgar a las operaciones llevadas a cabo en el Área Aduanera Especial, así como también el correspondiente a sus interacciones con el resto del territorio nacional, y las distintas problemáticas surgidas con el correr del tiempo que incluso algunas, siguen hasta hoy. Rescatamos la importancia de la documentación aduanera, puesto que al asimilarlas a operaciones de comercio exterior resultan prueba fundamental para soportar el tratamiento exentivo en los distintos tributos.

Por otro lado, se ha efectuado consideraciones de orden constitucional así como también una comparativa con el régimen similar establecido en la zona de Manaus, Brasil, a efectos de entender por qué subsiste el régimen de Tierra del Fuego luego de cumplidos 50 años de su implementación.

No escapa a nuestro conocimiento la mala imagen que posee el régimen en el ideario colectivo, e incluso en gran parte del sector político nacional, es por ello que nos propusimos describir su funcionamiento a efectos de acercar al lector un abordaje integral del mismo.

Por su parte, hemos indicado que los regímenes de promoción son incentivos tributarios utilizados por los Estados para fomentar actividades consideradas claves, promover la

proliferación de distintos sujetos económicos, y/o favorecer regiones alejadas de los grandes centros urbanos.

Precisamente este último fue uno de los objetivos perseguidos por el legislador al dictar la Ley 19.640, junto con el de poblar la zona ante la amenaza que representaba para nuestro país la ocupación de Tierra del Fuego por parte de nuestro país vecino, Chile.

Coincidimos con el concepto de que los incentivos tributarios pueden justificarse sólo si traen beneficio neto para la sociedad en su conjunto⁴⁹, y somos de la opinión que fomentando la industria en un territorio hostil como Tierra del Fuego, la sociedad argentina se beneficia en su conjunto no sólo con la creación de puestos de trabajo con su consecuente aumento de la actividad económica, sino también con la defensa de la soberanía nacional.

⁴⁹ ONU-CIAT (2018), *Diseño y Evaluación de Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo*.

7 Bibliografía

7.1 Libros

Artana, D. (1987). *Incentivos fiscales a la inversión industrial*. Instituto Torcuato Di Tella.

Borruto, M. (2013). *Régimen Promocional para Tierra del Fuego. Comentarios a la ley 19460*.
Universidad Tecnológica Nacional.

Consejo Federal de Inversiones (2013). Sistematización y comprensión de los alcances del régimen especial fiscal y aduanero de la Ley N° 19.640 y normas reglamentarias.
Disponible en <http://biblioteca.cfi.org.ar/wp-content/uploads/sites/2/2013/01/49530.pdf>

Consejo Federal de Inversiones y Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (2006). *Régimen de la Ley 19.640 y otras normas aplicables en materia de promoción económica de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur*. Grafikar.

Cosentino, M. (2004). *Beneficios fiscales y aduaneros en Tierra del Fuego*. Ed. Cooperativas.

FLACSO Argentina (2009). *El establecimiento de zonas francas y mercados de frontera y sus efectos geopolíticos en la integración latinoamericana*.

García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario*. Depalma.

Jarach, D. (2013), *Finanzas Públicas y Derecho Tributario: cuarta edición*. AbeledoPerrot.

Juarez, H. (2021). *Manual de aduanas*. Ediciones Iara.

Kulfas, M. (2019). *Los tres kirchnerismos. Una historia de la economía argentina 2003-2015*. Siglo Veintiuno.

Mastroscello, M. (2009). La economía del fin del mundo. Configuración, evolución y perspectivas económicas de Tierra del Fuego. Disponible en <https://www.eumed.net/libros-gratis/2009a/474/>

Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público*. Bosch.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma.

Vives, M. L. (2000). *Las zonas francas*. Errepar

7.2 Artículos

Cambra, S. (2022). Extensión de la vigencia del Régimen de Promoción de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. *Práctica Profesional 2022 (CXVIII)*. La Ley.

Cambra, S. (2002). Repaso de los principales regímenes de promoción a nivel nacional. IMP - *Práctica Profesional 2022-CXVI*. La Ley.

Casero, A. (enero 2021). Internos. Otros Bienes y Servicios. *Práctica y Actualidad Tributaria*, XXVII.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional (2019), “Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe”, *Documentos de Proyectos*.

Cotta Ramusino, A. (agosto 2007). Tierra del fuego. Régimen tributario de la ley 19.640. Situación actual. *IMP 2007-16, 1527*. La Ley.

Fernandez, A. (agosto 2008). Los beneficios impositivos amparados por la ley 19640. Situación actual. *Consultor Tributario*. Errepar.

Gómez Sabaini, J. C. (1991). El papel de los incentivos en la política tributaria de América Latina. *Hacienda Pública Española*, Madrid.

Guillermón, L. (marzo 2017). Operaciones de seguros con riesgos localizados en el territorio amparado por la Ley 19640 en relación con el Impuesto al Valor Agregado. *Consultor Tributario*. Errepar.

Klemm, A. y S. Van Parys (2009), Empirical Evidence on the Effect of Tax Incentives, *IMF Working Paper*.

Lorenzo, A. y Cavalli, C. (mayo 2016). Zonas Francas: algunos aspectos conflictivos de su tratamiento fiscal bajo la visión jurisprudencial. *Consultor Tributario*. Errepar.

Morera Martínez, F. y López Sansón, S. (marzo 2014). Normas antiabuso en el régimen promocional de Tierra del Fuego y la deducción de costos y gastos para compañías radicadas en el Área Aduanera Especial. *Doctrina Tributaria Errepar*, (XXXV).

Parra, G. (abril 2022). Operaciones de exportación y asimilables. solicitudes de acreditación, devolución o transferencia. Nuevo cuerpo normativo. Resolución General (AFIP) 5173. *Doctrina Tributaria Errepar*, (XLIII).

Riesco, D. y Balzano, T. (octubre 2015). El incumplimiento de los compromisos de personal, inversión o producción en la promoción industrial de Tierra del Fuego. *Doctrina Tributaria Errepar*, (XXXVI).

Volman, M. y Cosentino, M. (julio 2015). Distribución de dividendos por parte de empresas radicadas en Tierra del Fuego. *Doctrina Tributaria Errepar*, (XXXVI).

Volman, M. y Casero. (enero 2022). Prórroga del régimen de promoción de la Ley 19640. *Doctrina Tributaria Errepar*, (XLIII).

7.3 Trabajos

Alvarez, M. (1998). *Incentivos tributarios a la inversión y/o producción y otros regímenes especiales en el Mercosur* [Tesis de posgrado, Universidad de Buenos Aires]. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0260_AlvarezMC.pdf

Bekerman, M. y Dulcich (2016). *Políticas productivas en la postconvertibilidad: el caso de Tierra del Fuego y su comparación con la zona franca de manaos de Brasil* [Centro de Estudios de la Estructura Económica, Universidad de Buenos Aires, Documento de trabajo N° 24]. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/docin/docin_cenes_024.pdf

Ramírez, C. (2010). *El Estado entre la integración regional y el desarrollo nacional. El caso del Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego y de la Zona Franca de Manaos en el MERCOSUR* [Tesis de Maestría. Universidad de Buenos Aires]. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0998_RamirezCJ.pdf