

---

# Tax Free Shops, Tiendas de Frontera y... ¿Shopping Center Franco?

---

## 1. Introducción

El turismo receptivo ha ido adquiriendo con los años mayor preponderancia en la economía de nuestro país. De la mano de este, los uruguayos hemos sido testigos del crecimiento de lo que se ha denominado “exportación minorista” de bienes, es decir la venta a consumidores del exterior a través de comercios.

Detrás de este auge hubo una gran apuesta por parte de los privados y del Estado. Los primeros realizando, principalmente, importantes inversiones en infraestructura comercial (shopping centers, tiendas de frontera, free shops, centros de compra), capacitación del personal y logística. El segundo estableciendo un marco normativo adecuado y oportuno para la promoción fiscal de inversiones (que permite al empresario recuperar parte de su inversión mediante exoneraciones fiscales), estableciendo una legislación de devolución de impuestos para turistas y potenciando a las Tiendas de Frontera y a las Zonas Francas.

De acuerdo al informe publicado por el Instituto de Competitividad de la Universidad Católica denominado: “Análisis del Turismo”, la serie histórica de datos de ingreso de turistas a nuestro país en el primer semestre de cada año, muestra una evolución creciente desde el año 2002, en que se registraron aproximadamente 500.000 visitas, hasta el año 2013 en que las mismas ascendieron al millón (medidas siempre en términos trimestrales), es decir un crecimiento al doble en 10 años. El mismo informe indica que el gasto por turista, por cada día que pasó en nuestro país, medido también en el primer trimestre de cada año, pasó de U\$ 35 en el año 2002 a U\$ 115 en el año 2013

Por su parte El Ministerio de Turismo informa que el gasto total de turistas en nuestro país en el año 2013 fue de U\$S 1.878.375.667 y que aproximadamente el 11.4% de dicho gasto (unos U\$S 213.843.894) correspondió a la realización de compras.

Tenemos entonces un mercado en crecimiento y relevante que adquiere relevancia en la economía del Uruguay.

La exportación de bienes por la vía minorista aparece como una alternativa y complemento a la exportación tradicional, que sufre embates de las restricciones comerciales que el mundo entero ha ido progresivamente incorporando desde que está en crisis. No hay que olvidar tampoco que este mercado opera en sinérgicamente con otros, como turismo recreativo y de negocios.

De acuerdo a la Cámara de Empresarios de Free Shops del Uruguay, en el año 2012, las tiendas de frontera facturaron unos US\$ 500 millones, y dieron empleo a unas 5.000 personas, lo que muestra a las claras la magnitud del fenómeno.

En este contexto nuestro país se encuentra discutiendo una nueva Ley de Zonas Francas que a nuestro juicio incorpora algunos elementos que pueden impactar en el sector, y a la vez se asegura desde distintos medios que el Ejecutivo se apresta a enviar al Parlamento un proyecto sobre Free Shop.

Nos pareció oportuno entonces repasar las características fundamentales de los Free Shops, marcando sus diferencias con las Tiendas de Frontera, que en la jerga popular también se denominan Free Shops, pero que no tienen exactamente las mismas condiciones; introducir el análisis del Proyecto de Ley de Zonas de Economía Especial, sobre todo el articulado referido a la posibilidad de desarrollar Zonas Temáticas, dentro de las que podría entrar por ejemplo un paseo de compras o quizás un shopping center en el marco de una Zona Franca (o mejor dicho de una Zona de Economía Especial).

## **2. Tax Free Shops**

Comenzaremos analizando el régimen de Tax Free Shops. El primer antecedente que encontramos del mismo está en la Ley de presupuesto nacional 14.106 de 1973, que contenía en su artículo 290 una referencia a lo que hoy conocemos como Tax Free Shops. En la misma facultó al Poder Ejecutivo a licitar la “venta de mercaderías nacionales, libres de impuestos y gravámenes en general, a los pasajeros que saliesen por vía aérea desde el Aeropuerto Nacional de Carrasco, así como a aquellos que se encontrasen en tránsito en el mismo”.

Posteriormente, en 1984 se deroga la Ley 14.106 y mediante el Decreto Ley 15.659 se facultó al Poder Ejecutivo a autorizar la instalación de Tax Free Shops en los puertos, aeropuertos y puentes fronterizos de nuestro país, para comercializar mercaderías nacionales o extranjeras libre de impuestos a pasajeros que salgan o ingresen al país, así como a los que se encuentren en tránsito.

La característica fundamental de estos comercios, es la de poder vender a los turistas productos sin costos arancelarios y sin impuestos indirectos. A tales efectos, el artículo 5 de la Ley 15.659 establece: “Las ventas de las mercaderías efectuadas por los adjudicatarios del servicio a implantarse, se considerarán exportaciones a los efectos del impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Específico Interno”.

Por su parte en el artículo el Artículo 6 del Título 11 de IMESI figura que “...Las exportaciones estarán exoneradas del impuesto a que se refiere este Título”. El decreto 218/992, en su primer artículo dispone que “las ventas de bienes comprendidos en el artículo 1º del título 11 del Texto Ordenado 1991 que se realicen a los adjudicatarios de las tiendas cuya instalación autoriza el decreto ley 15.659 de 29 de octubre de 1984 no deberán tributar el Impuesto Específico Interno”. Por tanto, respecto al IMESI tanto las ventas realizadas por los Tax Free Shops, como las compras a proveedores se encuentran exentas del impuesto.

La mercadería proveniente del exterior ingresaría en tránsito a dichas tiendas.

Por último cabe remarcar que las empresas que operan en esta modalidad están alcanzadas por el Impuesto a la Renta Empresarial y por el Impuesto al Patrimonio.

En los artículos 157 a 160 del Título 3 del Texto Ordenado se recogieron las disposiciones de este Decreto Ley, manteniéndose vigentes hasta la fecha

## **3. Tiendas de Frontera (Libres de Impuestos)**

Seguimos nuestro análisis con las llamadas Tiendas de Frontera, que se diferencian de los Tax Free Shop en varios aspectos, a pesar de que comúnmente se los confunde, asimilando ambos a un mismo sistema. En el numeral cuatro veremos específicamente las diferencias entre ambos.

Las Tiendas de Frontera encuentran su origen en los Decretos 222/86 y 386/986, que fueron los primeros en autorizar la instalación de estos comercios en las ciudades de Rivera y Chuy, dando un marco inicial de funcionamiento para los mismos.

Las características generales establecidas fueron las siguientes:

- a) se exoneraba del arancel y recargos aduaneros a las mercaderías importadas para ser enajenadas en estos comercios
- b) las mercaderías debían ser adquiridas exclusivamente por turistas, según lo establecido el decreto 477/84
- c) solo podrían operar bajo el régimen regulado por dicho decreto empresas que se encontrasen al día con la DGI y el BPS y que tuvieran un historial de al menos 5 años
- d) las ventas realizadas a estos comercios por empresas nacionales serían consideradas exportaciones a los efectos del beneficio de draw back y de admisión temporaria.

Posteriormente surge el Decreto 386/986 que definió entre otras cosas una lista de bienes que podrían ser comercializados en Tiendas de Frontera, junto con algunos aspectos formales y de procedimiento a aplicar, así como la prohibición de introducir al resto del territorio nacional, la mercadería adquirida en los comercios adheridos al sistema.

A partir del decreto 320/993, los ingresos por ventas a turistas extranjeros de estos establecimientos, serían considerados exportación a los efectos del IVA. Asimismo, la norma creó los Depósitos Fiscales Únicos (DFU) para las ciudades de Rivera y Chuy, a los que deberían ingresar preceptivamente todos los bienes a ser comercializados posteriormente en los comercios. Inicialmente dichos depósitos serían controlados y administrados por la Dirección Nacional de Aduanas sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección General Impositiva.

En normas posteriores (decreto 526/001) se habilitó a licitar la gestión de los mismos, pasando a cumplir la DNA únicamente la función de contralor.

En su artículo 14, el Decreto 320/993 estableció un Canon que deberían pagar los comercios en cada egreso de mercadería que realizaran del DFU. El mismo sería porcentual al valor CIF, salvo para algunos artículos cuyo monto sería fijo.

El decreto 320/993 fue finalmente derogado por el decreto 367/995, que tornó más rigurosas las exigencias para obtener permisos para operar una "Tiendas de Frontera": se fijaron requisitos de trayectoria (8 años de actividad en la ciudad), estructuras societarias específicas (sociedades personales o SA nominativas) y garantías económicas a otorgar para quienes tuvieran menos de ocho años de actuación en la ciudad (pero como mínimo tres). Asimismo la norma modificó la estructura del Canon fijado por el anterior decreto.

Los decretos 135/002 y 147/007 respectivamente incorporaron a las ciudades de Artigas, Rio Branco, Bella Unión y Aceguá.

Cabe también destacar que las empresas que operan el esquema de Tiendas de Frontera son sujeto pasivo del Impuesto a la Renta Empresarial así como del Impuesto al Patrimonio.

#### **4. Diferencias entre los Tax Free Shops y las Tiendas de Frontera**

Distinguiremos en este apartado las grandes diferencias que entendemos existen entre un ambas modalidades.

Los Tax Free Shops fueron creados por Ley mientras que las Tiendas de Fronteras surgen de decretos reglamentarios. Este elemento no es menor si se tiene en cuenta lo que implica cambiar una ley (voluntad Parlamentaria) frente a lo que implica introducir una modificación a un decreto (voluntad Ejecutiva). En definitiva, la falta de una ley habilitante resta garantías de estabilidad al régimen de las Tiendas de Frontera, lo que termina indudablemente limitando, en potencia, su crecimiento. Cabe reconocer que nuestro ha sido siempre respetuoso de las normas preestablecidos, sobre todo cuando de captar inversiones se ha tratado. También es justo reconocer que el Ejecutivo ha ido avanzando el fortalecimiento y desarrollo del sistema. No en vano, a pesar de las falta de una adecuada estructura jurídica, la inversión en el sector no ha cesado.

Por otro lado estos dos regímenes encuentran una diferencia en el tratamiento del IMESI. Como hemos mencionado, los Tax Free Shops compran y venden exentos de IMESI, mientras que las Tiendas de Frontera tienen sus ingresos gravados por IMESI (cuando corresponde su aplicación) y la compra a proveedores de plaza se encuentra también gravada cuando el producto provisto está alcanzado por el impuesto.

Respecto al IVA el tratamiento es análogo para ambos, las ventas se consideran exportación y las compras plaza, si bien están gravadas, se establece el mecanismos de devolución mediante la solicitud de certificados de crédito.

El lugar geográfico dónde se ubica cada uno de estos regímenes, es también un elemento distintivo. Los Tax Free Shops se emplazan en el aeropuerto, puerto y puentes fronterizos de nuestro país. En cambio las Tiendas de Frontera se encuentran dispuestas en los departamentos limítrofes con Brasil, de acuerdo

a los permisos otorgados por los Decretos Reglamentarios correspondientes. Cabe preguntarse el ¿por qué no se promueve un desarrollo de estas tiendas en la frontera con Argentina?, vistas las asimetrías cambiarias y de formación de precios que existe con el vecino país.

Las Tiendas de Frontera están obligadas a pagar un canon al ingresar los bienes a comercializar al Depósito Fiscal Único, no así la mercadería que ingresa a los depósitos de los Tax Free Shop.

Finalmente como gran elemento diferenciador destacamos que las Tiendas de Frontera tienen restringida la comercialización de determinados bienes a partir de una lista que se va actualizando por vía administrativa. En cambio los Tax Free Shop tienen una restringida la comercialización de bienes de acuerdo a las posibilidades de control de los espacios físicos dónde es ofertada la mercadería.

## **5. Shopping Center Franco**

Ante el importante desarrollo que tuvo en los últimos años el turismo receptivo y particularmente del turismo exclusivo de compras en las tiendas de frontera, y ante la inminente modificación de la Ley de Zonas Francas, se generó una importante expectativa respecto a la posibilidad de instalar un gran paseo de compras Franco o un Shopping Center Franco, exclusivo para turistas, que pudiera transformarse un ícono regional del comercio al por menor. Algo parecido a lo que sucede en la Zona Franca de Colón en Panamá, pero con una proyección de primera clase, como lo fue Zonamerica para el mercado corporativo.

### *5.1 Aspectos a considerar para el desarrollo de la idea.*

El primero y quizás el más importante, es de que se trate de un proyecto incremental y no sustitutivo del consumo que habitualmente realizan los turistas “en plaza” o en los tradicionales Duty Free Shops y/o Tiendas de Frontera,. Para ello será necesario considerar aspectos tales como el emplazamiento del centro comercial franco, la oferta de productos y finalmente el control de ingreso y salida de mercadería

El lugar dónde debería instalarse un “Shopping Center Franco” sería sin duda todo un tema a discutir. Sin entrara en detalles, por lo pronto se tendrá que tener en cuenta que por un lado no podrá estar inserto en el área Metropolitana de la Capital, dado que el propio Proyecto de Ley limita tal posibilidad, pero a la vez tampoco muy lejos ni de Montevideo, puesto que este departamento es que el recibe el mayor caudal de turistas ni del Puerto y Aeropuerto Internacional de Carrasco, por dónde gran parte de los visitantes partirán de regreso.

Para no competir con “la plaza” ni con los Duty Free de los aeropuertos y puertos, la oferta de locales comerciales debería estar compuesta por marcas de primerísima línea internacional, con productos de vanguardia y no comercializados asidua y dinámicamente en nuestro mercado.

Finalmente se debería considerar un sistema de despacho de la mercadería adquirida por el turista que sea ágil y seguro. Pensar en un sistema que involucre a las compañías de transporte internacional de pasajeros, con el objetivo de no generar filtraciones de mercadería al mercado interno y por otro lado tampoco generar burocracia, inseguridad y costos elevados al consumidor.

### *5.2. Ventajas de un Shopping Center Franco versus las Tiendas de Frontera.*

Hay dos razones fundamentales: la exención fiscal sería mayor, por que alcanzaría también al impuesto a la renta y al patrimonio, y eso podría atraer a marcas de primera línea internacional, y el segundo por el aspecto de concentración de comercios, beneficio común a todo shopping center o paseo de compras

### *5.3 Limitaciones del Proyecto de Ley de Zonas de Economía Especial*

El Proyecto enviado al Parlamento el 22 de Julio de 2013, contiene cláusulas de excepción al modelo vigente de Zonas Francas, que entendemos son las que permiten pensar en un tipo de negocio como el citado.

El artículo 51 del mismo, faculta al Poder Ejecutivo a autorizar Zonas Temáticas para la prestación de servicios y actividades complementarias, en tres áreas, de las que destacamos el rubro “esparcimiento y entretenimiento”, dónde podría entrar el concepto de paseo de compras o shopping center, sea en forma aislada o en forma complementaria a otro tipo de emprendimientos como ser un parque de diversiones.

Por su parte el Artículo 52 le da al Poder Ejecutivo la posibilidad de flexibilizar, o directamente de no aplicar, dos restricciones claves actual Ley 15.921 de Zonas Francas, consagradas en los artículos 4 y 37: a saber el pernocte en los ex claves y el comercio al por menor en los mismos. De esta forma se podría habilitar el desarrollo de una actividad hotelera dentro de una Zona de Economía Especial Temática y también la instalación de comercios de venta al por menor.

Sin embargo, aparece en el artículo 52, un obstáculo importante al desarrollo de una emprendimiento de este tipo.

El mismo reza en su tercer inciso que “...cuando el Poder Ejecutivo autorice el comercio al por menor en las Zonas Temáticas de Servicios, en las actividades a realizar por los usuarios, la exenciones tributarias relativas a IVA e IRAE correspondientes a dichas actividades, se aplicarán exclusivamente con relación a los servicios prestados a consumidores finales que no tengan residencia fiscal en el territorio nacional....”

De acuerdo a esta redacción, el comercio al por menor de bienes quedaría alcanzado por el IVA y por el IRAE (fuera de la exoneración) despejándose de esa forma una de las grandes ventajas que el “instrumento franco” podría ofrecer a la instalación de un centro comercial con las características ya descriptas.

## **6. Conclusiones**

Nuestro país cuenta con un régimen de Tiendas de Frontera en funcionamiento y efectivo en cuanto a su aporte a la captación del turismo de compra, creación de empleo e inversión. Nadie puede negar los beneficios que tales comercios han dejado en sus zonas de influencia y en la economía en general, más allá de la resignación fiscal del Estado. No hay que mirar solo lo que directamente han generado estos comercios, sino que tener una perspectiva más amplia y observar lo que indirectamente han promovido en agentes vinculados, como ser los proveedores de mercadería y prestadores de servicios (sometidos estos a todos los gravámenes nacionales).

Es cierto que el instrumento merece una mejor estructura legal y quizás mayores beneficios, tanto en impuestos directos como indirectos, y que sin duda deberían de estar atados a un compromiso de gestión, inversión y creación de empleo (como sucede con los usuarios de zonas francas actualmente), a efectos de generar importantes diferencias en calidad y precio con las opciones de países de la región, sobre todo a la luz de la reciente aprobación parlamentaria en Brasil de un sistema espejo del nuestro, aplicable a zonas aledañas a vecinos países.

Asimismo está pendiente la instalación de Tiendas de Frontera en los departamentos limítrofes con Argentina a efectos de dinamizar esas zonas que tanto se han visto cascoteadas.

Finalmente entendemos que queda aún mucho camino por recorrer para que en nuestro país se instale una suerte de “Shopping Center Franco”. Se debería antes que nada modificar el Proyecto de Ley a estudio del parlamento que por un lado “amaga” con esta posibilidad, pero por otro lado la restringe.

Creemos que estas tres herramientas deberían actuar en forma articulada y como eje de una estrategia nacional para el fomento y desarrollo del comercio, el empleo y el turismo receptivo.



**Cr. Nicolás Vilensky Klecky**

Máster en Administración de Empresas, Contador Público y Licenciado en Administración de Empresas

Docente de Finanzas I y II de la Universidad Católica del Uruguay

Socio del Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay y del Instituto Uruguayo de Estudios Fiscales del Uruguay

**Artículos de Referencia**

1. Carlos Loaiza Keel - "Manual y normativa de Free Shops de frontera de Uruguay" – Cámara de Empresarios de Free Shop en Uruguay, Diciembre 2012
2. Cra. Graciela De Vida, Cra. Karina Sisniega, Cr. Fernando Curbelo, Cr. Federico Esmite – "Tiendas Libres de Impuestos y Tiendas de Frontera" – Informe elaborado en el marco de la Comisión de Comercio Exterior del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay
3. Marcelo Casicotti – "Proyecto de Ley de Zonas de Economía Especial modificativo de la Ley 15.921" - Revista CADE, Octubre de 2013
4. Nicolás Prieto – "Análisis del Turismo" - Instituto de Competitividad de la Universidad Católica, Julio de 2013
5. Marcela Dobal, "Free Shops vendieron U\$ 303 millones en 2010" – El País, Abril del 2011.
6. Nota Editorial, "Es posible instalar un free shop en Salto" – El Pueblo de Salto, Mayo del 2011.
7. Nota Central, "Free Shops uruguayos seducen a los grandes" – Revista Mercadeo, Agosto del 2012